

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: PO-6S/52/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200441
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 03. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2023:8020200441.5

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 Podtatranská hydina a.s., so sídlom Kežmarok, Slavkovská cesta 54, IČO: 31 651 682, 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, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 15.05.2020 číslo: 100902730/2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad zo dňa 15.11.2019 číslo: 102635955/2019 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** .

o d ô v o d n e n i e :

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, pobočka Poprad zo dňa 15.11.2019 číslo: 102635955/2019 (rozhodnutie správcu dane), ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 226 128,88 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016 daňovému subjektu Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok, IČO: 31 651 682 (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 vykonal u daňového subjektu Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016 až december 2016, ktorá začala dňa 29.12.2017 (oznámenie o daňovej kontrole č. 102285920/2017 zo dňa 02.11.2017, odpoveď na žiadosť o zmenu termínu

začatia daňovej kontroly č. 102471863/2017 zo dňa 28.11.2017, zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102646308/2017 zo dňa 29.12.2017).

4. Správca dane zistil, že v zdaňovacom období september 2016 si kontrolovaný daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane vo výške 90 000,00 eur z faktúry č. 1620160027 s dátumom dodania 12.09.2016 vyhotovenej daňovým subjektom BEST MEAT, s.r.o., Alejová 5, Košice (do 29.12.2016 Napájadlá 1, Košice) za dodanie služieb podľa zmluvy a vo výške 136 128,88 eur z faktúr vyhotovených spoločnosťou Mima Market, s.r.o., Jaseňová 3220/20, Žilina za dodávku chladeného kuracieho mäsa rôzneho druhu.

5. Správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly zaslal dožiadanie č. 100608608/2018 zo dňa 22.03.2018 týkajúce sa spoločnosti BEST MEAT, s.r.o.. V odpovedi č. 271835/2018 dňa 15.05.2018 miestne príslušný správca dane uvádza vyjadrenia bývalého konateľa spoločnosti BEST MEAT, s.r.o. A. B. C. (od 31.12.2012 do 13.02.2017) z výsluchu svedka vykonaného v súvislosti s iným konaním. Správca dane vypočul tohto svedka na základe predvolania na výsluch svedka č. 101391718/2018 zo dňa 19.07.2018, o čom bol kontrolovaný daňový subjekt oboznámený upovedomením o vypočutí svedka č. 101391940/2018 zo dňa 19.07.2018. Výsluchu svedka sa za kontrolovaný daňový subjekt nikto nezúčastnil. Z výsluchu svedka správca dane spísal zápisnicu o výsluchu svedka č. 101579835/2018 zo dňa 15.08.2018.

K faktúre č. 1620160027, ako aj k faktúram č. 1620160036 s dátumom dodania 31.10.2016 a č. 1620160038 s dátumom dodania 30.11.2016 (taktiež za služby podľa zmluvy) svedok uviedol, že nevie, čo bolo ich predmetom, a tieto faktúry nikdy nevidel. Podpisy na účtovných dokladoch nie sú jeho. Vyzerajú ako jeho, ale nikdy ich nepodpisoval. Má dojem, že podpisy sú vytvorené odtlačkom pečiatky, ktorá bola vyhotovená podľa jeho podpisu, a vie, že bola vyrobená.

A. B. C. ďalej na otázky správcu dane vypovedal, že za spoločnosť BEST MEAT, s.r.o. konali aj iné osoby na základe splnomocnenia, ktoré im on podpisoval, a to A. D., E. D., E. A. a E. F.. Tiež si spomína, že sa riešila plná moc ohľadom daňových vecí s nejakou bratislavskou firmou na zastupovanie spoločnosti BEST MEAT, s.r.o., ale nevedel uviesť nič konkrétne. Nespomínal si presne, v akých veciach konali

osoby, ktoré uviedol, ale pozná ich ako osoby z pracovných vzťahov - A. D. a E. F. boli zástupcami Podtatranskej hydiny a.s.; E. D. bol riaditeľom porážkarne v Košiciach; E. A. mal na starosti chod hydinových fariem na západnom a strednom Slovensku. Na otázku, či spoločnosť BEST MEAT, s.r.o. mala v období, keď bol jej konateľom, splnomocneného zástupcu na konanie v obchodných vzťahoch, odpovedal, že tieto veci za BEST MEAT, s.r.o. riešil A. D.; že spoločnosť mala dvoch zamestnancov, jeho ako vedúceho farmy v Čaklove a účtovníčku. Na otázku, či spolupracovala spoločnosť BEST MEAT, s.r.o. v rámci obchodných vzťahov so spoločnosťou Podtatranská hydina a.s., kto konal pri tejto spolupráci za jednotlivé spoločnosti, odpovedal, že áno, a obchodné vzťahy za obidve spoločnosti de facto riešil A. D., on iba podpisoval zmluvy a iné písomnosti za spoločnosť BEST MEAT, s.r.o., a čo bolo predmetom obchodnej spolupráce medzi spoločnosťou BEST MEAT, s.r.o. a spoločnosťou Podtatranská hydina a.s. v tomto období konkrétne, si už nepamätá. Na otázku, v akých priestoroch podnikala spoločnosť BEST MEAT, s.r.o. v roku 2016, či to boli vlastné alebo prenajaté priestory, v akom technickom stave boli a aké opravy, resp. technické zhodnotenie boli na nich vykonané v roku 2016, odpovedal, že sa môže vyjadriť len za farmu Čaklov, kde bol vedúci, že tam bolo 15 hál, z toho dve boli nové a trinásť bolo starých, postavených v roku 1985. Jedna nová hala bola postavená spoločnosťou BEST MEAT, s.r.o., druhá nová hala a ostatných 13 patrilo spoločnosti Podtatranská hydina a.s.. Spoločnosť BEST MEAT s.r.o. ich mala v prenájme od spoločnosti Podtatranská hydina a.s..

Ďalej sa svedok vyjadroval k faktúre č. 1620160027, ako aj k faktúram č. 1620160036 a č. 1620160038 za zdaňovacie obdobia október a november 2016 a taktiež k zmluvám, ktoré mali súvisieť s týmito faktúrami. Išlo o zmluvu o nájme zo dňa 01.05.2015 s dodatkami zo dňa 08.02.2016 a 01.07.2016 (farma Čaklov), zmluvu o nájme zo dňa 24.04.2015 a dodatkami zo dňa 08.02.2016 a 01.07.2016 (farma Jovice), zmluvu o podnikateľskom nájme hnutelných vecí zo dňa 05.01.2016 a dodatkami zo dňa 01.07.2016 a 01.12.2016. Uviedol, že nehnuteľné veci na základe zmluvy zo dňa 01.05.2015 a zo dňa 24.04.2015 boli využívané pri chove hydiny, pamätá si, že zmluvy podpisoval, avšak nie je si istý, či na dodatkoch k týmto zmluvám je jeho podpis. Ďalej, že na zmluvu o podnikateľskom nájme hnutelných vecí zo dňa 05.01.2016 a dodatky si nespomína, podpis na zmluve je jeho, ale nie je si istý, či na dodatkoch k tejto zmluve je jeho podpis. Predmetom nájmu sú technológie potrebné k chovu hydiny, čiže je predpoklad, že boli využívané pri chove hydiny. Na otázku, či vystavil a podpísal predmetné faktúry ako konateľ spoločnosti BEST

MEAT, s.r.o. na základe uzavretej zmluvy, uviedol, že nevie, o aké služby išlo, a nevie sa ani vyjadriť, či tieto faktúry majú súvis s predloženými zmluvami o nájme a ich dodatkami. Tieto faktúry nevystavil ani nepodpísal. Za spoločnosť BEST MEAT, s.r.o. konkrétne on nevystavoval žiadne faktúry. Na otázku, kto vydal pokyn na zaúčtovanie týchto faktúr do účtovníctva spoločnosti BEST MEAT, s.r.o., odpovedal, že sa nevie vyjadriť, on pokyn na to nevydal, nepodpisoval ani žiadne účtovné doklady za spoločnosť BEST MEAT s.r.o.. Nevedel sa vyjadriť k spôsobu finančného vyrovnaní. Uviedol, že účtami spoločnosti BEST MEAT, s.r.o. bol oprávnený disponovať, ale nevykonával žiadne operácie, spolu disponentom bol A. D., ktorý vykonával operácie s účtami. Súčasne uviedol, že na sekretariáte Podtatranskej hydiny a.s. bola uložená pečiatka s jeho podpisom a pravdepodobne bola použitá na týchto dokladoch. Veci v obchodných vzťahoch za BEST MEAT, s.r.o. riešil MVDr. Konkol.

6. Ďalej správca dane vypočul ako svedka E. G. H., účtovníčku spoločnosti BEST MEAT s.r.o. (zápisnica o výsluchu svedka č. 101575692/2018 zo dňa 14.08.2019). Svedkyňa uviedla, že v spoločnosti BEST MEAT, s.r.o. je zamestnaná ako účtovníčka od polovice novembra 2016 a aj v súčasnosti, že od polovice novembra 2016 vystavovala faktúry ona a predtým predchádzajúca účtovníčka. Na otázku, na základe akých podkladov a na čí pokyn boli tieto faktúry vystavené a zaúčtované do účtovníctva spoločnosti BEST MEAT, s.r.o., odpovedala, že poslednú faktúru musela určite ona zaúčtovať na základe pokynu, predpokladá, že to bol A. D. a na základe zmluvy, nepamätá si presne, ale myslí si, že to súviselo s opravami na farmách. K dvom predchádzajúcim sa nevedela vyjadriť.

7. Správca dane v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku vyzval kontrolovaný daňový subjekt (výzva č. 101447147/2018 zo dňa 26.07.2018) na predloženie dokladov a podanie vysvetlenia k obchodným vzťahom medzi spoločnosťou BEST MEAT, s.r.o. a Podtatranská hydina a.s..

V odpovedi na túto výzvu (doručená dňa 03.09.2018) daňový subjekt opätovne predložil predmetné faktúry a súčasne predložil zmluvy o nájme s dodatkami, v ktorých nájomcom je spoločnosť BEST MEAT, s.r.o. a prenajímateľom spoločnosť Podtatranská hydina a.s.. Ide o zmluvu o nájme zo dňa 01.05.2015 - predmetom nájmu sú pozemky a prevádzkové nebytové priestory vrátane vedľajších stavieb a príslušenstva stavieb a včítane hnuiteľného majetku nachádzajúcich sa v katastrálnom území obce Čaklov, označený ako jednotný celok hydinárska farma Čaklov, určený na chov brojlerových kurčiat, s výškou nájmu 200 000,00 eur bez DPH ročne. K uvedenej zmluve predložil dodatok č. 1 zo dňa 08.02.2016 a dodatok č. 2 zo dňa 01.07.2016. Ďalej predložil zmluvu o nájme zo dňa 24.04.2015 - predmetom nájmu sú pozemky a prevádzkové nebytové priestory vrátane vedľajších stavieb a príslušenstva stavieb a včítane hnuiteľného majetku nachádzajúcich sa v katastrálnom území obce Jovice, označený ako jednotný celok určený na chov brojlerových kurčiat, s výškou nájmu 200 000,00 eur bez DPH ročne a v cene nájmného je zahrnutý odber vody zo studne vo vlastníctve prenajímateľa, ktorá sa nachádza v areáli farmy. K uvedenej zmluve predložil dodatok č. 1 zo dňa 08.02.2016 a dodatok č. 2 zo dňa 01.07.2016. V oboch zmluvách sa v bode 12 sa uvádza, že nájomca je oprávnený vykonávať na predmete nájmu všetky opravy, údržby, technické zhodnotenia predmetu nájmu a všetkých prislúchajúcich technológií na vlastnú zodpovednosť, vo vlastnom mene a na vlastné náklady; a v bode 13 sa uvádza, že nájomca je oprávnený dopredu požadovať príslušnú odplatu za vykonanie a sprostredkovanie takejto činnosti, v prípade ak opravy, údržby, technické zhodnotenia nedosiahnu výšku vyfakturovanej odplaty, nájomca vystaví dobropis k poslednému dňu kalendárneho roka, pri vystavení ktorého sa bude postupovať v súlade s § 25 ods. 6 zákona o DPH. Ďalej daňový subjekt predložil zmluvu o podnikateľskom nájme hnuiteľných vecí zo dňa 05.01.2016, predmetom ktorej sú nehnuteľné veci technologického charakteru (krmne a napájacie linky, technológie osvetlenia, krmne technológie, technológie zvlhč. a chl., vetrania prenechané na dočasné využívanie, napájacie zariadenia, zásobníky na krmivo, klimatizačné zariadenia) nachádzajúce sa vo I., J., H., K., F. a v A. G. s výškou nájmu 30 000,00 eur kvartálne. V dodatku č. 1 zo dňa 01.07.2016 k tejto zmluve sa uvádza, že nájomca je oprávnený vykonávať na predmete nájmu všetky opravy, údržby, technické zhodnotenia predmetu nájmu a všetkých prislúchajúcich technológií na vlastnú zodpovednosť, vo vlastnom mene a na vlastné náklady. Súčasne však, že nájomca je oprávnený dopredu požadovať príslušnú odplatu za vykonanie a sprostredkovanie takejto činnosti, a v prípade, ak opravy, údržby, technické zhodnotenia nedosiahnu výšku vyfakturovanej odplaty, nájomca vystaví dobropis k poslednému dňu kalendárneho roka, pri vystavení ktorého sa bude postupovať v súlade s § 25 ods. 6 zákona o DPH. Dodatok č. 2 zo dňa 01.12.2016 k tejto zmluve rieši nájomný vzťah a uzavretie tohto nájmu na dobu neurčitú.

Na preukázanie úhrad týchto faktúr kontrolovaný platiteľ predložil Dohodu o vzájomnom započítaní pohľadávok, ktorá nadobudla platnosť 31.12.2016 (faktúra č. 1620160027, č. 1620160036 a č. 1620160038).

Kontrolovaný daňový subjekt k výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016 predložil faktúru č. 2520160008 s dátumom dodania 31.12.2016 na sumu mínus -

430 000,00 eur od dodávateľa BEST MEAT, s.r.o. s predmetom fakturácie - služby podľa zmluvy - oprava základu dane na základe § 25 ods. 6 zákona o DPH.

8. Správca dane predmetnú faktúru preveroval dožiadaním č. 100608608/2018 zo dňa 22.03.2018. A. B. C., bývalý konateľ spoločnosti BEST MEAT s.r.o.. ako svedok vypovedal, že túto faktúru nevystavil ani nepodpísal. Nevedel sa vyjadriť, na základe akej zmluvy bola faktúra vystavená, kto ju uzavrel, čo bolo predmetom takejto zmluvy. Nevedel sa vyjadriť, na základe akých podkladov a na čí pokyn došlo k oprave základu dane, on takýto pokyn nedal. Ďalej uviedol, že nemá vedomosť o tom, či bola uzavretá písomná dohoda medzi zmluvnými stranami, ktorá oprávňovala uplatniť § 25 ods. 6 zákona o DPH, ani žeby ju podpísal. Nevedel sa vyjadriť, kto dal pokyn na zaúčtovanie faktúry do účtovníctva spoločnosti BEST MEAT, s.r.o.; on pokyn nedal ani nepodpisoval žiadne účtovné doklady za spoločnosť BEST MEAT, s.r.o.. K finančnému vyrovnaníu tejto faktúry sa nevedel vyjadriť.

E. G. H., účtovníčka spoločnosti BEST MEAT, s.r.o., ako svedkyňa uviedla, že túto faktúru za spoločnosť BEST MEAT, s.r.o. vystavila ona, aj ju podpísala asi na základe zmluvy, predpokladala, že sa vzťahovala k predchádzajúcim trom faktúram, ktoré jej boli predložené k nahliadnutiu. Predpokladala, že mínusové faktúry boli vystavené z dôvodu nedodania služieb alebo z dôvodu nekvalitných dodávok služieb. Faktúru do účtovníctva spoločnosti BEST MEAT, s.r.o. zaúčtovala ona. Faktúra bola zaúčtovaná na základe zmluvy a predpokladá, že na základe pokynov A. D.. K oprave základu dane podľa nej došlo na základe zmluvy, v ktorej to určite bolo dohodnuté, a na základe pokynu A. D.. Vyjadrila sa, že určite bola uzavretá písomná dohoda oprávňujúca uplatniť § 25 ods. 6 zákona o DPH a mala ju k dispozícii.

9. Správca dane vyzval kontrolovaný daňový subjekt (výzva č.101447147/2018 zo dňa 26.07.2018) na predloženie zmluvy, resp. dohody, na základe ktorej boli dohodnuté zľavy a vystavené predmetné faktúry. Súčasne správca dane žiadal daňový subjekt o preukázanie, akého dodania sa týka oprava základu dane uvedená na predmetných faktúrach, z akého dôvodu došlo zo strany dodávateľa k oprave základu dane, na základe akých podkladov a na čí pokyn došlo k oprave základu dane, a v prípade, že ide o zľavy z ceny, dôvod, na základe ktorého došlo k uvedenej zľave.

Kontrolovaný daňový subjekt v odpovedi na túto výzvu dňa 03.09.2018 opätovne predložil vyššie uvedené faktúry a súčasne predložil zmluvy o nájme s dodatkami. Na preukázanie finančného vysporiadania faktúr a dobropisov predložil Dohodu o vzájomnom započítaní pohľadávok a záväzkov so splatnosťou 14.01.2017 a s potvrdením započítania dňa 31.12.2016. Na jednu zo zmlúv perom dopísal priradenie faktúr o dodaní služieb k faktúram s uvedením zápornej hodnoty nasledovne: - fa int. č. XXXXXXXXXX zo dňa 12.09.2016 v sume 540 000,00 eur - dobropis ev. č. XXXXXXXXXX zo dňa 31.12.2016 v sume -430 000,00 eur.

10. V súvislosti s preverovaním opodstatnenosti uplatnenia odpočítania dane z faktúr, ktoré mali byť vystavené spoločnosťou Mima Market, s.r.o., správca dane zistil, že dodávka chladeného kuracieho mäsa rôzneho druhu mala byť dodávaná v reťazci CEDROB - Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. - Mima Market, s.r.o. - Podtatranská hydina a.s. (na tento reťazec sa viaže odpočítanie dane vo výške 109 603,51 eur). K faktúram v tomto reťazci boli doložené dodacie listy, medzinárodné prepravné listy, na ktorých je uvedený dodávateľ spoločnosť CEDROB S.A. PLOCKA 5, 06-400 CIECHANOV, POĽSKO; odberateľ Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., Vídeňská cesta, Olomouc 77900; miesto vykládky Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok; miesto nakladania CEDROB S.A., CIECHANOV, Poľsko. V oddiele 24 týchto CMR, ktorý je určený na potvrdenie prevzatia tovaru, je uvedený podpis a pečiatka spoločnosti Podtatranská hydina a.s..

Ďalej v reťazci SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. - Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. - Mima Market, s.r.o. - Podtatranská hydina a.s. (na tento reťazec sa viaže odpočítanie dane vo výške 26 525,37 eur). K faktúram v tomto reťazci boli doložené dodacie listy, medzinárodné prepravné listy bez čísla, na ktorých je uvedený dodávateľ spoločnosť SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A., Moszczenica L. XXX, XX-XXX G. G., M.; odberateľ Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., Vídeňská cesta, Olomouc; miesto vykládky Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok; miesto nakladania rôzne poľské mestá (Rzeszow, Nový Targ Tomice, Lapanov). V oddiele 24 týchto CMR, ktorý je určený na potvrdenie prevzatia tovaru, je uvedený podpis a pečiatka spoločnosti Podtatranská hydina, a.s..

Na preverenie obchodných vzťahov kontrolovaného daňového subjektu so spoločnosťou Mima Market, s.r.o. zaslal správca dane dožiadanie č. 100506619/2018 zo dňa 07.03.2018, ktoré smeroval už na právneho nástupcu spoločnosti Mima Market, s.r.o., ktorým sa dňa 07.11.2017 stala spoločnosť Alytus, s.r.o., Magurská 37, Banská Bystrica. Z odpovede miestne príslušného správcu dane na toto dožiadanie doručenej dňa 05.04.2018 zistil, že zamestnanci správcu dane nahliadli do úradného záznamu o miestnom zisťovaní č. 100507105/2018 zo dňa 07.03.2018, podľa ktorého pri vykonanom miestnom

zisťovaní bolo zistené, že na uvedenej adrese sa nachádza panelový dom s č. XX, na ktorom sa nenachádzalo označenie spoločnosti Alytus, s.r.o., ani poštová schránka s týmto označením, ani nikto z tejto spoločnosti. Konateľ spoločnosti Alytus, s.r.o. N. O. taktiež nebol uvedený na poštovej schránke ani na zvončeku na predmetnej adrese.

11. Ďalej správca dane z odpovede Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy (RVaPS), Žilina doručenej dňa 30.04.2018 na základe výzvy č. 100781689/2018 zo dňa 20.04.2018 správcu dane zistil, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. nemá ani nemala registrované žiadne prevádzkarne ako prevádzkovateľ potravinárskych podnikov alebo nejaké iné prevádzkarne, ktoré vykonávajú činnosti na niektorom stupni výroby, spracúvania a distribúcie potravín. Spoločnosť v roku 2016 a 2017 nahlasovala zásielky produktov živočíšneho pôvodu z iného členského štátu EÚ. V pôsobnosti RVPS Žilina nefiguruje ako príjemca zásielok produktov živočíšneho pôvodu. Zásielky boli pôvodom z Poľska, Česka, Belgicka, Francúzska, Holandska, Maďarska a Spojeného kráľovstva. V prílohe boli zaslané vygenerované zásielky od septembra do decembra 2016 s uvedením miesta určenia Podtatranská hydina a.s., Kežmarok, Slavkovská cesta 54.

12. Následne správca dane na preverenie vyššie uvedených vzťahov vypočul ako svedkov bývalých konateľov spoločnosti Mima Market, s.r.o. - A. I. a A. A..

13. Svedok A. I. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100722680/2018 dňa 12.04.2018) ako svedok vypovedal, že v dobe, keď bol konateľom spoločnosti Mima Market, s.r.o., sa spoločnosť zaoberala obchodovaním s mrazeným a chladeným mäsom, syrmí a vajčkami, konať za túto spoločnosť bol oprávnený aj druhý konateľ A. A. a plnú moc na zastupovanie v tomto období spoločnosť nikomu neudelila. Spoločnosť mala asi 12 zamestnancov, mala prenajaté skladové a kancelárske priestory v Nitrianskom Pravne č. 1200. So spoločnosťou Alytus, s.r.o. sa skontaktovali prostredníctvom inzerátu, meno zástupcu tejto spoločnosti si nepamätá, u notára podpísali plnú moc, ktorý mal vybaviť všetky súvisiace úkony s prevodom spoločnosti, doklady spoločnosti odovzdal zástupcovi spoločnosti Alytus, s.r.o., niektoré doklady sa nachádzajú na pobočkách Daňového úradu Žilina. Ďalej vypovedal, že účtovníctvo spoločnosti Mima Market, s.r.o. v roku 2016 viedla spoločnosť Konto -N s.r.o., účty boli vedené v ČSOB banke a v P., ktorými boli oprávnení disponovať obaja konatelia, pri obchodných vzťahoch spoločnosť zastupoval prevažne on. Podtatranská hydina a.s. bola ich obchodným partnerom v rokoch 2014 až 2017 až do likvidácie spoločnosti. Obchodný vzťah s Podtatranskou hydinou a.s. vznikol v roku 2014, teda v čase, keď Podtatranská hydina a.s. vozila tovar majiteľovi skladov, ktoré následne mala spoločnosť Mima Market, s.r.o. v prenájme. S Podtatranskou hydinou a.s. boli uzavreté zmluvy, ale na konkrétne špecifikácie si nepamätal. V prevažnej miere sa obchodovalo s kuracím mäsom chladeným a mrazeným.

Následne správca dane predložil svedkovi k nahliadnutiu náhodne vybrané faktúry, ktoré spoločnosť Podtatranská hydina a.s. predložila k výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie september - december 2016. K nim uviedol, že ich vystavila spoločnosť Mima Market, s.r.o. (zamestnankyňa p. Q.), doručované boli e-mailom a následne osobne alebo poštou. Podľa jeho vyjadrenia boli určite zaúčtované v účtovníctve spoločnosti Mima Market, s.r.o. a bola z nich odvedená daň. Dodacie listy neboli vystavované z dôvodu, že faktúra slúžila ako dodací list a boli k nim priložené prepravné doklady. V prípade, že Mima Market, s.r.o. tento tovar nakupovala v inom členskom štáte, boli priložené CMR doklady v iných prípadoch prepravné doklady - stasky. Na dodávku tovaru pre Podtatranskú hydinu a.s. bola vyhotovená zmluva, ktorú on podpísal za spoločnosť Mima Market, s.r.o. a za spoločnosť Podtatranská hydina a.s. kompetentný pracovník. Predložiť túto zmluvu nevedel. Čo bolo predmetom tejto zmluvy a za akých podmienok sa mala plniť (množstvo, termín plnenia, miesto dodávok, riešenie prípadného nedodržania zmluvných podmienok), sa nevedel vyjadriť. Po predložení kúpnej zmluvy na celoročnú dodávku hydínového mäsa medzi spoločnosťou Mima Market, s.r.o. ako dodávateľom a Podtatranskou hydinou a.s. zo dňa 12.01.2016 správcu dane sa vyjadril, že ju podpísal. Za obdobie september až december 2016 jednotlivé dodávky boli dohodnuté s A. D.. Objednávalo sa priebežne prostredníctvom zamestnancov oboch spoločností. Prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ spoločnosti Mima Market, s.r.o.. Čo sa týka nakládky a vykládky, pokiaľ išlo o tovar od dodávateľov z iného členského štátu, tento dodávateľ dopravil tovar priamo Podtatranskej hydine a.s. a v tomto prípade je k faktúre priložené CMR. Kto sa zúčastňoval pri fyzickom odovzdaní, si nepamätal. Ďalej uviedol, že k dodávkam v období september až december 2016 došlo. Boli nahlasované spoločnosťou Mima Market, s.r.o. veterinárnej správe. Prehliadky podľa neho boli vykonávané v spoločnosti Podtatranská

hydina a.s.. Úhrady boli vykonávané na účet Mima Market, s.r.o. vedený v ČSOB a niektoré úhrady sa robili zápočtami.

K faktúram vystaveným spoločnosťou Mima Market, s.r.o. v záporných sumách a bez dane sa vyjadril, že boli vystavené z dôvodu nedodržania zmluvných podmienok z ich strany. Súčasne sa nevedel vyjadriť, či bola uzavretá písomná dohoda, ktorá by ich oprávňovala vystaviť takéto faktúry. Vysporiadanie týchto záporných faktúr podľa jeho predpokladu bolo vysporiadané zápočtom.

Čo sa týka obstarania tovaru zo strany Mima Market, s.r.o., zopakoval, že bol nakúpený od českej spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.. Tovar šiel priamo do Podtatranskej hydiny a.s. a k ich faktúram pre Podtatranskú hydinu a.s. prikladali aj CMR. Príslušné doklady nevedel predložiť. Kontakt na túto českú spoločnosť vznikol tým, že poznal konateľa p. R.. Ďalej zopakoval, že prepravu zabezpečovala dodávateľská spoločnosť Mrazírny Štěpánek. V prípade, že tovar nadobudnutý v inom členskom štáte bol dopravený priamo do Podtatranskej hydiny a.s., k faktúram pre Podtatranskú hydinu bolo priložené CMR. Kto sa zúčastňoval pri fyzickom odovzdaní, si nepamätal. Úhrady boli uskutočnené z účtu Mima Market, s.r.o. vedeného v CSOB na účet Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. vedený v CSOB.

14. Svedok A. A. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100733778/2018 dňa 13.04.2018) ako svedok vypovedal, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. v období september až december 2016 vykonávala nákup a predaj mäsa, syrov a vajíčok; za spoločnosť okrem neho konal aj A. I. ako druhý konateľ spoločnosti, o udelení plnej moci inej osobe nemal žiadnu vedomosť, spoločnosť v roku 2016 mala 10 zamestnancov a v roku 2016 mala vo vlastníctve dodávku Peugeot expert, sklady a kancelárske priestory mala prenajaté od M. R., ale nevedel povedať či ich vlastnil ako fyzická osoba. Čo sa týka predaja spoločnosti Mima Market, s.r.o. bolo mu povedané A. I., že k predaju dochádza z dôvodu ukončenia činnosti, že je problém udržať sa na trhu. Ku skutočnosti, kde sa v súčasnosti nachádzajú doklady spoločnosti Mima Market, s.r.o. sa nevedel vyjadriť. Ďalej uviedol, že účtovníctvo im viedla firma Konto-N Žilina, účet mali otvorený v ČSOB, disponovali s ním spoločne s A. I.. V obchodných rokovaníach za spoločnosť Mima Market, s.r.o. vystupoval A. I.; on nepožadoval, aby bol pri nich prítomný, ani o nich nebol informovaný. Spoločnosť Podtatranská hydina a.s. pozná všeobecne, z reklám a tiež z poštovej agendy medzi Mima Market, s.r.o. a Podtatranskou hydinou a.s., súčasne sa vyjadril, že určite s ňou obchodovali. Nevedel sa vyjadriť k druhu spolupráce s Podtatranskou hydinou a.s., predpokladal však, že išlo o predaj mäsa. ale nevedel, akého. Obchodných rokovaní sa nezúčastňoval, nevedel, kde sa uskutočňovali, ani nemal o nich informácie. Nevedel sa vyjadriť, či boli medzi spoločnosťou Mima Market, s.r.o. a Podtatranskou hydinou a.s. uzavreté zmluvy, ani o aké konkrétne dodávky išlo.

Následne správca dane predložil svedkovi k nahliadnutiu náhodne vybratej faktúry, ktoré spoločnosť Podtatranská hydina a.s. predložila k výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie september - december 2016. Uvedené faktúry mali preukazovať obchodné vzťahy medzi dodávateľom Mima Market, s.r.o. a odberateľom Podtatranská hydina a.s.. K nim sa vyjadril, že pečiatka na týchto faktúrach sa zhoduje s pečaťou používanou spoločnosťou Mima Market, s.r.o. v uvedenom období. K vysporiadaniu dane z týchto faktúr sa nevedel vyjadriť, ale predpokladal, že bola vysporiadaná, pretože to robila účtovná firma. Nevedel sa vyjadriť, či k faktúram boli vystavované aj iné doklady, ani či bola vyhotovená zmluva na dodávku tovaru pre Podtatranskú hydinu a.s., kto ju prípadne podpisoval. Nevedel sa vyjadriť k skutočnosti, kto dohadoval dodávky, kedy boli doručené objednávky mäsa za uvedené obdobie zo strany Podtatranská hydina a.s.. ani kto zabezpečoval prepravu, kde bolo miesto nakládky a vykládky, kto sa zúčastnil pri fyzickom odovzdaní. Taktiež sa nevedel vyjadriť ku skutočným dodávkam, spôsobu úhrad, k dôvodu vystavenia faktúr so zápornou hodnotou, ani či existuje písomná dohoda, ktorá by oprávňovala na vystavenie takýchto faktúr. Nevedel povedať, od koho spoločnosť Mima Market, s.r.o. nadobudla predmetný tovar, či to bolo na základe konkrétnej zmluvy, dohody, objednávky; kto takéto doklady podpisoval za jednotlivé strany, akým spôsobom spoločnosť Mima Market, s.r.o. nadviazala spoluprácu so svojimi dodávateľmi, akým spôsobom bol tovar spoločnosti Mima Market, s.r.o. dodávaný, kto vykonal prepravu a kto ju hradil.

15. Správca dane preveroval obchodný vzťah medzi spoločnosťou CEDROB S.A. a spoločnosťou Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. zaslaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (MVI) č. 13000016159/18, na ktorú bola dňa 12.11.2018 doručená konečná odpoveď. Z nej správca dane zistil, že tovar, ktorý bol predmetom dodania pre spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., pochádzal z vlastnej produkcie spoločnosti CEDROB G.O. S. pochádzala z Poľska a Slovenska (niekedy z Českej republiky). Hydina dovezená zo Slovenska alebo Českej republiky bola nahlásená veterinárnej správe. Spoločnosť CEDROB S.A. zabezpečovala a hradila prepravu. Preprava bola objednaná u

externých spoločností alebo spoločnosť použila vlastné dopravné prostriedky. Napriek poznámke (podľa medzinárodnej obchodnej podmienky CIP Kežmarok) na predajných faktúrach daňový subjekt CEDROB S.A. tvrdil, že dodanie tovaru spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. sa uskutočnilo podľa podmienky CPT - predajca hradí prepravu do miesta určenia. Spoločnosť CEDROB S.A. bola vlastníkom tovaru počas jeho prepravy na Slovensko. V preverovanom období bolo vystavených 204 faktúr na predaj hydiny v celkovej hodnote 14 043 324 PLN a dve opravné faktúry v hodnote -3 300 PLN. Predajné faktúry, ktoré vystavila spol. CEDROB S.A. spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. v mene PLN, boli v evidencii DPH a vysporiadané ako IC dodania oslobodené od DPH v zdaňovacom období september - december 2016. V predmetných transakciách nešlo o trojstranný obchod.

V súvislosti so vzniknutými záväzkami voči daňovému subjektu CEDROB S.A. spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. uskutočnila v období od 20.09.2016 do 24.11.2016 úhrady z dvoch bankových účtov. Hodnota bankových prevodov bola celkom 4 542 500 PLN. Navyše sa vysporiadanie s českým daňovým subjektom uskutočnilo vzájomným zápočtom pohľadávok so spoločnosťou BEST MEAT, s.r.o. v celkovej hodnote 9 497 524 PLN za účelom vysporiadania záväzkov voči spoločnosti. Neuskutočnili sa žiadne hotovostné platby.

V júni 2015 začal daňový subjekt CEDROB S.A. spolupracovať so spol. Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. prostredníctvom spoločnosti Podtatranská hydina a.s.. Táto spoločnosť odporučila spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. ako subjekt, ktorý bude nakupovať chladené hydínové mäso s dodaním do Kežmarku a Košíc na Slovensko. Dňa 01.06.2016 bola medzi spoločnosťou CEDROB S.A. a Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. uzavretá obchodná zmluva č. 130280786/15/0008 na kúpu - predaj hydínového mäsa. Žiadne objemové zľavy a žiadne poplatky v prípade zmeny množstva dodania neboli uvedené v zmluve. Rokovania a výmena obchodných dokladov (vrátane podpisu zmluvy) sa uskutočnili elektronicky. Majiteľ M. R. zastupoval spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.. zaslal doklady spoločnosti o jej registrácii v ČR. Preverenie odberateľa sa uskutočnilo elektronicky. A. A. objednal tovar telefonicky a K. D. zo spol. Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. (telefónne číslo XXXXXXXXXXXXXXX a z e-mailovej adresy D.) potvrdila tovar písomne. A. A. alebo niekedy K. D. uviedli adresy dodania. Spoločnosť CEDROB S.A. uskutočnila 204 predajov chladeného kuracieho mäsa v plastových prepravkách E-2 (chrby, štvrte, rezne, vnútornosti) so spoločnosťou Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. v rámci svojej činnosti v oblasti obchodu s mäsom a spracovania mäsa. V preverovanom období bolo dodané 3 000 MT (ton) hydínového mäsa.

Poľská daňová správa ďalej uviedla, že jej daňový subjekt má povolenie obchodovať s predmetným tovarom. Má prevádzkové priestory na skladovanie chladeného mäsa v súlade s nariadením Veterinárnej správy v meste Ciechanów. Tovar bol naložený v továrňach spoločnosti CEDROB S.A. na adresách: T. XX, XX-XXX U., T. A. X, XX-XXX L. ul. Plocka 5, 06-400 Ciechanów. Miesta vykládky sú uvedené v časti 3 na CMR v prílohe a potvrdené v časti 24 na CMR. Skladníci spoločnosti CEDROB S.A., ktorých podpisy boli uvedené na priložených dodacích listoch, boli osoby, ktoré dohliadali na nakládku. Konkrétna osoba, ktorá mala prevziať tovar v Kežmarku a Košiciach, nebola uvedená v mieste vykládky. Vodiči dostali kópie dokladov týkajúcich sa daných transakcií podpísané odberateľmi pri vykládke tovaru. Faktúry dokladujúce predaj prevzali vodiči spolu s tovarom. Zástupca nákupcu (ich daňový subjekt nemá k dispozícii informácie, o koho išlo) ich prevzal v mieste vykládky. Zasláním prepravných dokladov spoločnosť CEDROB S.A. potvrdila uskutočnenie prepravy z Poľska na Slovensko. Na CMR dokladoch boli uvedené EČV vozidiel, ktoré prepravovali tovar. Daňový subjekt CEDROB S.A. tvrdil, že nebol sprostredkovateľom preverovaných transakcií. Poľský daňový subjekt nedisponuje informáciami o slovenskom daňovom subjekte Mima Market, s.r.o.. Čo sa predmetných transakcií týka, tovar objednala spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. a bol prepravený priamo do skladov slovenských daňových subjektov: Podtatranská hydina a.s., G. alebo HYDINA SLOVENSKO s.r.o., G.. Na základe získaných dokladov a vyjadrenia poľského daňového subjektu bolo zistené, že uvedené transakcie majú charakter reťazca. Spoločnosť CEDROB S.A. bola vlastníkom tovaru v mieste jeho nakládky a spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. nadobudla vlastnícke právo ako odberateľ tovaru počas jeho vykládky v D. O. D., t. j. na území Slovenska. Poľský daňový subjekt zabezpečoval a hradil prepravu tovaru podľa medzinárodnej obchodnej podmienky CPT (Incoterms 2010). Za týchto okolností sa poľská daňová správa domnieva, že transakcie by mali byť považované ako dodanie spoločnosti CEDROB S.A. spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.. Uvedené zistenia môžu vyžadovať registráciu pre DPH českého dodávateľa na území Slovenska a vysporiadanie DPH z uvedených transakcií na území Slovenska. Prílohou tejto odpovede bola okrem iného aj emailová komunikácia - objednávka tovaru spoločnosťou Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. u spoločnosti CEDROB S.A. s následným potvrdením tejto objednávky spoločnosťou CEDROB S.A., čo bolo dané na vedomie A. B.. (A. B. je člen predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s.).

16. Obchodný vzťah medzi spoločnosťou SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. a spoločnosťou Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. správca dane preveroval zaslaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 130000016164/18, na ktorú bola doručená dňa 09.01.2019 konečná odpoveď. Z nej správca dane zistil, že daňový subjekt SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. vykonáva činnosti obchodu, prepravy a výroby mäsových produktov. Tento daňový subjekt nakúpil tovar v Poľsku od spoločností FHP JANAS sp. j. M.; Rzeszowskie Zakłady Drobiarskie RES-DROB sp. z o. o., M.; Zakłady Miesne BRADO-2 S.A., M.; Kacprzak Wojciech, M.; SYSTEM-DROB P. i W.Losiowscy, B.Rojowicz sp. j., M.; Kojs Miroslaw, M.. Fakturované hodnoty (tovar a služby) : 36 444,00 eur a 1 450 571,40 PLN; po prepočte 1 609 415,57 PLN.

Daňový subjekt SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. tvrdil, že platba (prevody) sa uskutočnila 24.11.2016 a 29.11.2016 v celkovej hodnote 200 000 eur, 02.12.2016 a 05.12.2016 v celkovej hodnote 1 237 000 PLN - v plnej výške na základe faktúr vystavených v zdaňovacom období september - december 2016. Neuskutočnila sa platba v hotovosti. Objednávky e-mailom zadával M. R.. Kontakt so spoločnosťou Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. bol nadviazaný začiatkom roku 2016. Daňový subjekt SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. si nespomína, kto inicioval spoluprácu a aké boli jej okolnosti. Spoločnosť je v registri, ktorý vedie veterinárna správa v meste Nowy Sacz, evidovaná ako spoločnosť, ktorá sprostredkúva obchod s mäsom a od veterinárnej správy má registračné číslo 12106005. V rámci výkonu svojej činnosti spoločnosť predáva, okrem iného, kuracie mäso. Spoločnosť má priestory na uskladnenie mäsa. Tovar predaný daňovému subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. daňový subjekt SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. neskladoval. Množstvá tovaru predané daňovému subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. vyplývajú z faktúr, ktoré sú zaslané v prílohe. V mene daňového subjektu SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. vystupoval B. A., ktorý je spoločníkom vo v.o.s. MIKULEC. V mene spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. vystupoval M. R.. Spoločnosti MIKULEC sp.j. (v.o.s.) a Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. neuzavreli písomnú zmluvu. K spolupráci podľa poľského daňového subjektu došlo na základe ústnej zmluvy, ktorú uzavreli B. A. a M. R. začiatkom r. 2016. V zmysle objednávok bol tovar doručený na Slovensko. Zo strany spoločnosti SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. boli pri nakládke tovaru prítomní vodiči prepravujúci tovar - týka sa prípadov, keď tovar prepravovala spoločnosť SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A.. Tovar bol naložený na vozidlá u dodávateľov poľského daňového subjektu. Adresy nakládky a vykládky vyplývajú z nákladných listov. Tovar prevzali spoločnosti, ktorých údaje sú uvedené v časti 24 nákladných listov. Vzhľadom na fakt, že v nákladnom liste ku faktúre č. 376 je ťažké prečítať údaje v časti 24. poľský daňový subjekt tvrdil, že tovar prevzala spoločnosť HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., G..

Ďalej poľská daňová správa uviedla, že jej daňový subjekt nepozná mená a priezviská osôb, ktoré potvrdili prijatie tovaru, a nemá vedomosť, či bol zástupca spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. prítomný pri vykládke tovaru. Jej daňový subjekt nadobudol právo disponovať s tovarom ako vlastník pri nakládke tovaru na vozidlá a neuskutočnil transakcie v zdaňovacom období september - december 2016 so spoločnosťou Mima Market, s.r.o., G.. Dodanie tovaru a poskytnutie služieb pre daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. daňový subjekt uviedol vo svojom účtovníctve a deklaroval v súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie september - december 2016. Spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. uskutočnila platby prevodom (čísla účtov v políčku C18). Platby sa uskutočnili na účty poľského daňového subjektu, ku ktorým majú dispozičné právo iba akcionári spoločnosti SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A.. (v r. 2016 to boli U. A., B. A. a G. A.). Tovar z Poľska na Slovensko prepravili: MIKULEC sp.j. PI.7342599908- faktúry č. XXX, XXX, XXX,XXX,XXX; FHP JANAS sp.j. M. - faktúry: XXX,XXX,XXX; D. V. M. - faktúry č. XXX, XXX, XXX,XXX; D. B. M.- faktúry č. XXX, XXX; B. O. M. - faktúry č. XXX, XXX, XXX, XXX, XXX, XXX; KABANOS D. A. i B. D. sp.j. M. - faktúra č. XXX. Poľský daňový subjekt na prepravu použil ťahače s EČV: V., V. O. V. a chladiarenské návesy s EČV: D. a D.. Uvedené vozidlá vlastní alebo si prenajíma. Prepravu uskutočnili zamestnanci poľského daňového subjektu A. D. a J. M.. Vzhľadom na uplynulý čas daňový subjekt nevedel uviesť presnú trasu prepravy. Ostatní prepravcovia použili na prepravu vozidlá, ktorých EČV boli uvedené na nákladných listoch. Vzhľadom na fakt, že na nákladných listoch ku faktúram č. XXX O. XXX nie sú EČV vozidiel, daňový subjekt tvrdil, že išlo o vozidlá s EČV: K. v prípade faktúry č. XXX, K. O. K. v prípade faktúry č. 400. Daňový subjekt nevie, kto vlastnil vozidlá, ktoré používali prepravcovia. Tiež nepozná trasy prepráv prepravcov. V zmysle zmluvy bol tovar prepravený na Slovensko, na adresy uvedené v objednávkach. Spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. neboli vyúčtované náklady na prepravu. Preprava bola zahrnutá v cene tovaru. V prípadoch, keď prepravu uskutočnil poľský daňový subjekt, boli mu náklady na prepravu vyúčtované. Náklady na ostatné prepravy uhradili dodávatelia poľského daňového subjektu. Poľský daňový subjekt sa zaoberal zabezpečením prepravy a nedeklaruje dodania ako trojstranné transakcie. Tovar, ktorý neskladoval, bol po nakládke na vozidlá (nakládka u jeho dodávateľa) prepravený priamo na Slovensko.

Poľský daňový subjekt tvrdil, že nevie, ako bolo ďalej naložené s tovarom, ktorý bol predaný spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., tovar odovzdal spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. na Slovensku.

17. Ďalej správca dane preveroval obchodný vzťah medzi spoločnosťou Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. a spoločnosťou Mima Market, s.r.o. zaslaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 130000015042/18, na ktorú bola dňa 09.04.2019 doručená konečná odpoveď. V nej sa uvádza, že tovar bol zakúpený od „CEDROB“ SPÓLKA AKCYJNA a SPÓLKA JAWNA MIKULEC. Konateľ českého platiteľa M. R. pozná konateľa slovenského platiteľa A. I., sú spolu dlhodobo v kontakte; A. I. si prenajímal priestory od M. R.. Správca dane má vedomosť, že predmetom činnosti českého platiteľa je obchod s mrazeným mäsom a ojazdenými automobilmi. Na území Českej republiky nemá český platiteľ oprávnenie s obchodovaním s mrazeným mäsom, pretože tovar je prepravovaný z územia Poľska priamo na územie Slovenskej republiky. M. R. k preverovaným obchodom uviedol, že český platiteľ má skladovacie priestory na adrese L. M. XXXX, G. K.. Za zdaňovacie obdobie september až december 2016 došlo k dodávke mäsa medzi českým platiteľom a slovenským platiteľom v množstve 2 859 ton chladeného mäsa a 198 000 ks vajec. V rámci obchodných jednaní konal za českého platiteľa konateľ M. R. a za slovenského platiteľa konal konateľ A. I.. M. R. bol v každodennom kontakte s A. I.. K otázke množstevných zliav a pokút uviedol, že si nepamätá, či boli obsiahnuté v uzavretých zmluvách, ale si myslí že áno. Predmetný tovar bol objednaný osobne, emailom a telefonicky. Pri nakládke tovaru boli prítomní skladníci daného skladu. Preprava tovaru začala u dodávateľov českého platiteľa a skončila v danom sklade odberateľa. Tovar bol prevzatý skladníkmi daného skladu. Pri tejto otázke odkázal M. R. správcu dane na CMR list. Ďalej sa v odpovedi uvádza, že český platiteľ bol vlastníkom tovaru, vedie predmetné obchodné prípady vo svojom účtovníctve. Disponovať jeho účtom bol oprávnený konateľ M. R., ktorý vykonal objednávku tovaru. Podľa objednávky bol tovar prepravený buď do skladu slovenského platiteľa alebo do skladu konečného odberateľa. Z priložených CMR listov je zrejmé, že všetok tovar bol vyložený na adrese G. U. XX, D., Slovenská republika. Dopravu zabezpečovali dodávatelia českého platiteľa. Konateľ českého platiteľa uviedol, že nemal ohlasovaciu povinnosť, pretože predmetný tovar nešiel cez územie Českej republiky. Úhrady za tovar boli prijaté od slovenského platiteľa, a to bankovým prevodom alebo bol medzi nimi uplatnený vzájomný zápočet. Český platiteľ obstaranie tovaru vykazuje ako trojstranný obchod. V rámci medzinárodnej výmeny informácií bolo správcom dane zistené, že český platiteľ nie je na území Slovenskej republiky registrovaný na DPH. Tovar odoslali dodávatelia českého platiteľa, a to poľský platiteľ "CEDROB" SPÓLKA AKCYJNA alebo SPÓLKA JAWNA MIKULEC, tovar bol fyzicky dodaný z územia Poľska na Slovensko na adresu Slavkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok. Fakturačne šiel tok tovaru nasledovným spôsobom: "CEDROB" (SPÓLKA JAWNA MIKULEC) - český platiteľ- slovenský platiteľ.

18. Správca dane rozhodnutím č. 101731683/2018 zo dňa 05.09.2018 prerušil odo dňa 06.09.2018 podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku predmetnú daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie september až december 2016 z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, t. j. zaslanie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, a to až do dňa prijatia týchto informácií potrebných pre správne určenie dane. Listom č. 100886918/2019 zo dňa 15.04.2019 oznámil správca dane daňovému subjektu, že dňa 09.04.2019 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, a Daňový úrad Prešov pokračuje vo výkone daňovej kontroly začatej dňa 29.12.2017.

19. Dňa 12.04.2019 vykonal správca dane nahliadnutie do spisu z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2016 u daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., Lieskovská cesta 23/640, Lieskovec, z ktorého získal kópiu protokolu č. 100733937/2019 zo dňa 26.03.2019 z tejto daňovej kontroly. O tom spísal úradný záznam č. 100890472/2019 zo dňa 15.04.2019. Správca dane oboznámil kontrolovaný daňový subjekt so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole písomne listom č. 100914041/2019 zo dňa 17.04.2019 (doručený splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu dňa 24.04.2019).

20. Na základe takto zisteného skutkového stavu vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly č. 101434502/2019 zo dňa 11.06.2019 (protokol), ktorý spolu s výzvou č. 101444204/2019 zo dňa 12.06.2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručil dňa 14.06.2019 kontrolovanému daňovému subjektu prostredníctvom splnomocneného zástupcu.

21. Daňový subjekt podal v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku dňa 06.09.2019 svoje vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly. Správca dane určil lehotu na vyjadrenie sa k protokolu 60 pracovných

dní. Dňa 06.11.2019 sa konalo ústne pojednávanie, z ktorého správca dane vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102500040/2019 a ktorého hlavným predmetom bolo prerokovanie pripomienok daňového subjektu uvedených vo vyjadrení k protokolu. Táto zápisnica je poslednou vo vyrubovacom konaní.

22. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 102635955/2019 zo dňa 15.11.2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 226 128,88 eur z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH pri uplatnení odpočítania dane vo výške 90 000,00 eur na základe faktúry č. 1620160027 vyhotovenej spoločnosťou BEST MEAT, s.r.o., a z dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane na základe rozsudkov Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL vo výške 136 128,88 eur z faktúr vyhotovených spoločnosťou Mima Market, s.r.o., ktoré si daňový subjekt uplatnil v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH.

Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie.

23. Žalovaný ako odvolací orgán sa s námietkami daňového subjektu uvedenými v odvolaní vysporiadal nasledovne:

K námietkam týkajúcim sa dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly odvolací orgán uviedol, že daňová kontrola začala dňa 29.12.2017 a ukončená bola doručením protokolu dňa 14.06.2019. Daňová kontrola bola prerušená v čase od 06.09.2018 do 09.04.2019 rozhodnutím č. 101731683/2018 zo dňa 05.09.2018. Vychádzajúc z ustanovenia § 61 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú, berúc do úvahy, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo vydané v súlade s ustanovením § 61 ods. 1 Daňového poriadku, odvolací orgán konštatoval, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, teda bola ukončená v zákonom stanovenej lehote.

24. Odvolávajúci sa poukazuje na dĺžku prerušenia daňovej kontroly v súvislosti s lehotami na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií namietal, že správca dane obštrukčným spôsobom obchádza zákon a svojím postupom pri prerušení daňovej kontroly vyvinul snahu o faktické predĺženie zákonom stanovenej doby na výkon kontroly, že sa teda umelo snažil fakticky predĺžiť zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly a dodržanie maximálnej lehoty na jej výkon obísť. Odvolací orgán poukázal, že správca dane prerušil predmetnú daňovú kontrolu z dôvodu, že zaslal podľa článku 7 nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Nariadenie) žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií za účelom preverenia dodávok tovaru a služieb posudzovaných v rámci daňovej kontroly. Dĺžka lehôt stanovená v tomto Nariadení je záväzná pre výkon medzinárodnej výmeny informácií, ktorú vykonáva na to stanovený orgán, a nie pre dobu, na ktorú sa kontrola prerušila. Nie je možné spájať lehotu pre MVI uvedenú v Nariadení so zákonom stanovenými lehotami na trvanie a prerušenie daňovej kontroly, keďže samotné Nariadenie v tomto smere neupravuje dĺžku daňovej kontroly. Dĺžka lehôt stanovená v Nariadení nie je záväzná pre dobu prerušenia daňovej kontroly. Aj z judikatúry Najvyššieho súdu SR vyplýva, že trojmesačná lehota sa vzťahuje na MVI, a nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu.

25. Odvolávajúci poukázal, že Krajský súd v Bratislave v rozsudku sp. zn. 5S/205/2016 konštatoval, že v súvislosti so slovným spojením pominutia dôvodov, pre ktoré došlo k prerušeniu daňovej kontroly, treba poukázať na ustanovenie § 61 ods. 4 Daňového poriadku, ktorý je potrebný vykladať v kontexte vyššie uvedených smerníc (súd poukázal na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady EÚ č. 2011/16/EÚ zo dňa 15.02.2011 s tým, že príslušný orgán daného štátu je povinný poskytnúť informáciu čo najrýchlejšie, najneskôr však šesť mesiacov odo dňa prijatia žiadosti, ako aj na nariadenie Rady EÚ č. 904/2010, ktoré upravuje administratívnu spoluprácu a boj proti podvodom v oblasti DPH), t.j. pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií.

Odvolací orgán argumentoval, že krajský súd v rozsudku poukázal na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval smernicu Rady EÚ č. 2011/16 EÚ zo dňa 15.02.2011, ktorá sa však na oblasť dane z pridanej hodnoty nevzťahuje. Administratívnu

spoluprácu členských štátov a spoluprácu proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty upravuje nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010. Podľa článku 10 tohto nariadenia žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Z uvedeného je zrejme, že lehoty v zmysle uvedeného nariadenia sú určené pre žiadaný orgán, ktorý má poskytnúť požadované informácie, a nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Nedodržanie týchto lehôt zo strany žiadaného orgánu nemôže podľa odvolacieho orgánu ovplyvniť dobu prerušenia daňovej kontroly, pretože dĺžka lehôt podľa tohto nariadenia nie je záväzná pre dobu prerušenia daňovej kontroly (nariadenie neupravuje dĺžku daňovej kontroly). Prerušenie daňovej kontroly upravuje ustanovenie § 61 Daňového poriadku.

Využitím MVI správca dane overoval podklady potrebné na správne a úplné zistenie skutkového stavu a určenie dane, čím si splnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní. V danom prípade boli požadované informácie podstatné pre správne zistenie skutkového stavu, požadoval také informácie, ktoré bezprostredne súvisia s daňovou kontrolou, postupoval teda účelne a efektívne. Rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly pritom náležite odôvodnil.

Odvolací orgán v tejto súvislosti poukázal na právny názor Najvyššieho súdu SR (zbierka stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov SR 7/2016), podľa ktorého, ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúce mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly.

Zo spisového materiálu vyplýva, že žiadosť o MVI č. 130000015115/18 (Okregowa Spoldzienia Mlecarska) bola z daňového úradu odoslaná 22.06.2018, predbežná odpoveď bola odoslaná zo strany zahraničnej daňovej správy dňa 17.09.2018 s uvedením predpokladaného termínu na vybavenie 12.12.2018 a konečná odpoveď na daňový úrad bola doručená 20.12.2018.

Žiadosť o MVI č. 130000015114 (SPÓLKA JAWNA MIKULEC) bola z daňového úradu odoslaná 22.06.2018. predbežná odpoveď bola odoslaná zo strany zahraničnej daňovej správy 21.09.2018 s uvedením predpokladaného termínu na vybavenie 31.10.2018 a konečná odpoveď bola na daňový úrad doručená 06.11.2018.

Žiadosť o MVI č. 130000015042/18 (Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.) bola odoslaná z daňového úradu 25.06.2018, predbežná odpoveď bola odoslaná zahraničnou daňovou správou dňa 13.09.2018 s uvedením, že doklady bude mať k dispozícii v októbri 2018. Odpoveď zasielaná zahraničnou daňovou správou 07.02.2019 - príslušná príloha CD nosič s dokladmi bola doručená na daňový úrad 01.03.2019. Dňa 12.03.2019 bola zaslaná žiadosť o doplnenie, ktorá bola vybavená dňa 09.04.2019 doručením CD nosiča s dokladmi na daňový úrad.

Žiadosť o MVI č. 130000016159/18 (CEDROB S.A.) bola z daňového úradu zaslaná 09.08.2018, riadna odpoveď bola na daňový úrad doručená dňa 12.11.2018.

Žiadosť o MVI č. 130000016164/18 (SPÓLKA JAWNA MIKULEC) bola z daňového úradu zaslaná dňa 09.08.2018, predbežná odpoveď bola odoslaná zo strany zahraničnej daňovej správy 08.11.2018 s uvedením predpokladaného termínu na vybavenie 31.12.2018 a konečná odpoveď bola na daňový úrad doručená 09.01.2019.

Zároveň tvrdeniu daňového subjektu o porušení interného aktu v tejto súvislosti, odvolací orgán uviedol, že správca dane ani nemal dôvod na zasielanie urgencií v daných prípadoch, pretože konanie o žiadostiach o MVI prebiehalo v súlade s podmienkami upravenými v nariadení Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010.

Odvolací orgán preto zhodnotil námietky daňového subjektu ako neopodstatnené.

26. Odvolávajúci sa namietal, že pri ústnom pojednávaní dňa 06.11.2019 boli porušené jeho práva (namietal porušenie § 2 ods. 1. § 45 ods. 1 Daňového poriadku), pretože mu nebolo umožnené aj napriek požiadavke v primeranej lehote vyjadriť sa ku skutočnostiam a použitej judikatúre zo strany správcu dane.

Odvolací orgán konštatoval, že pri ústnom pojednávaní dňa 06.11.2019 správca dane prerokoval so splnomocneným zástupcom daňového subjektu Podtatranská hydina a.s. pripomienky evidované správcou dane vo vyjadrení sa daňového subjektu dňa 06.09.2019 k protokolu z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia september až december 2016.

Zároveň uviedol, že zistený skutkový stav a dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal, ostali nezmenené a daňový subjekt o nich mal vedomosť. Správca dane so skutočnosťami zistenými pri daňovej

kontrole oboznámil kontrolovaný daňový subjekt písomne listom, ktorý bol doručený splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu dňa 24.04.2019. Správca dane určil daňovému subjektu vo výzve zo dňa 12.06.2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole lehotu 60 pracovných dní.

Odvolačný orgán preto po preskúmaní uvedeného priebehu vyrubovacieho konania, poukazujúc aj na ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku, konštatoval, že správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 24 ods. 2. § 68 ods. 3 Daňového poriadku, čím zároveň naplnil dikciu § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Odvolačný orgán v konaní správcu dane pri ústnom pojednávaní dňa 06.11.2019 nezistil ani porušenie § 45 ods. 1 Daňového poriadku, pretože toto ustanovenie sa vzťahuje na práva daňového subjektu pri daňovej kontrole, nie vo vyrubovacom konaní.

27. Ďalej odvolávajúci poukazujúc na nález Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 1835/07 zo dňa 18. novembra 2008 namietal, že správca dane po celý čas trvania predmetnej kontroly neuviedol (pričom táto časť absentuje rovnako v znení protokolu) dôvod, účel alebo akýkoľvek podnet pre začatie výkonu daňovej kontroly, a preto je daňový subjekt toho názoru, že daňová kontrola nemá podklad v zákone ani v samotnej ústave, a je vedená nanajvýš svojvoľne.

Odvolačný orgán dôvodil, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku a v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR. V danom prípade daňová kontrola začala podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, a to dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole, ktoré musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto jej výkonu, druh dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Oznámenie o daňovej kontrole č. 102285920/2017 zo dňa 02.11.2017 tieto náležitosti obsahuje. Možnosť vykonať daňovú kontrolu priamo vyplýva z Daňového poriadku. V súlade s § 44 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňovou kontrolou zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitným predpisom, teda v podstate preveruje (a to aj bez toho, aby mal pri jej začatí podozrenie o nesprávne priznanej dani), či daňový subjekt si sám svoju daňovú povinnosť alebo nárok na vrátenie dane správne vypočítal a uviedol v daňovom priznaní, podaním ktorého je daň vyrubená, teda, či si sám správne vyrubil daň (§ 68 ods. 4 Daňového poriadku). Ak by však správca dane začínal daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku v znení platnom do 31.12.2019 (bez oznámenia - čo nie je daný prípad), spíše v deň začatia daňovej kontroly zápisnicu o začatí daňovej kontroly, v ktorej musí okrem dňa začatia daňovej kontroly, miesta vykonávania daňovej kontroly, predmetu daňovej kontroly a kontrolovaného zdaňovacieho obdobia alebo kontrolovaného účtovného obdobia uviesť aj dôvod začatia daňovej kontroly. Ide o prípady daňových kontrol, ktoré je správca dane oprávnený začať aj bez oznámenia, ak to ustanovuje osobitný predpis (zákon č. 98/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 106/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 609/2007 Z.z. v znení neskorších predpisov a zákon č. 530/2011 Z.z. v znení neskorších predpisov), alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. Zákonom č. 369/2019 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z.z., sa z ustanovenia § 46 ods. 3 tohto zákona s účinnosťou od 01.01.2020 dokonca vypustila povinnosť uvádzať v zápisnici o začatí daňovej kontroly dôvod začatia daňovej kontroly.

Odvolačný orgán z uvedených dôvodov považoval aj tieto námietky daňového subjektu za neopodstatnené.

28. K námietkam odvolávajúceho sa týkajúcim sa spoločnosti Mima Market, s.r.o. odvolací orgán uviedol, že správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. bola dňa 20.10.2017 zrušená a dňa 07.11.2017 vymazaná dobrovoľným výmazom v dôsledku zlúčenia. Právny nástupca Alytus, s.r.o. sa na adrese spoločnosti nenachádza, daňové ani účtovné doklady spoločnosti Mima Market, s.r.o. za zdaňovacie obdobie september - december 2016 nie sú dostupné. Z toho podľa správcu dane možno konštatovať, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. bola zrušená účelovo a možno ju považovať za strateného obchodníka. Správca dane vypočul oboch bývalých konateľov spoločnosti Mima Market, s.r.o.. Svedok A. A. k preverovaným obchodom nevedel poskytnúť správcovi dane žiadne podstatné informácie a svedok A. I. sa vyjadril, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. dodávala spoločnosti Podtatranská hydina a.s. preverovaný tovar, a ten mala obstaráť v rámci trojstranného obchodu od spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.. Správca dane preveril v rámci MVI českú spoločnosť Mrazírny Štěpánek, CZ s.r.o. (dodávateľ spoločnosti Mima Market, s.r.o.), ako aj jej dodávateľov- poľské spoločnosti CEDROB S.A. a SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. (týka sa zdaňovacích období september a október 2016). Zistil, že daňový subjekt CEDROB S.A. ako prvý dodávateľ vo fakturačnom reťazci potvrdil dodávky kuracieho mäsa pre spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., avšak nepotvrdil, že obchodnú transakciu uskutočňoval v rámci trojstranného obchodu tak,

ako to deklaruje spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., Nepozná spoločnosť Mima Market, s.r.o., ktorá podľa spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. v rámci trojstranného obchodu mala vystupovať ako druhý odberateľ. Tovar fakturovaný spoločnosťou CEDROB S.A. spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. mala tejto spoločnosti dodať na Slovensku v Kežmarku, v priestoroch Podtatranskej hydiny a.s.. Prevzatie tohto tovaru však nebolo realizované spoločnosťou Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. ani spoločnosťou Mima Market, s.r.o., ale spoločnosťou Podtatranská hydina a.s..

Zistené skutočnosti správca dane vyhodnotil a dospel k záveru, že spoločnosť CEDROB S.A. bola vlastníkom tovaru v mieste jeho nakládky, teda v Poľsku, a vlastnícke práva v rámci tejto dodávky tovaru na Slovensku mala nadobudnúť spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., teda nie spoločnosť Mima Market, s.r.o.. Spoločnosť Mima Market, s.r.o. nemohla teda tento tovar nadobudnúť v rámci trojstranného obchodu ako druhý odberateľ, a nemohla ho ani nadobudnúť v rámci intrakomunitárneho nadobudnutia od spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. ako nadobudnutie z iného členského štátu. Podľa vyjadrenia poľskej daňovej správy spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. malo vzniknúť intrakomunitárne nadobudnutie na Slovensku. V takom prípade by spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. vyplynula povinnosť registrácie pre DPH na Slovensku. Aj toto vyjadrenie len umocňuje skutočnosť, že nedošlo v uvedenom reťazci k trojstrannému obchodu. Skutočnosť, že nešlo o trojstranný obchod, dokladujú aj predložené medzinárodné prepravné listy, na ktorých v oddiele 24 príjem tovaru potvrdzuje spoločnosť Podtatranská hydina a.s. svojou pečiatkou, podpisom a uvedením dátumu prijatia, a nie spoločnosť Mima Market, s.r.o..

Ďalej zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že spoločnosť Podtatranská hydina a.s. sama vyberala, kto bude tovar na Slovensko dodávať a kde bude miesto dodania tohto tovaru na Slovensku. Mala vedomosť o realizácii týchto obchodov v uvedenom reťazci prostredníctvom objednávok, ktoré jej boli doručované e-mailom ako potvrdenie objednávky pre spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. zo strany spoločnosti CEDROB SA. Tieto potvrdenia boli zasielané na vedomie A. B., členovi predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s..

Ďalej správca dane zistil, že daňový subjekt SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. za zdaňovacie obdobia september a október 2016 potvrdil dodávky kuracieho mäsa v predmetnom fakturačnom reťazci pre spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o.. avšak nepotvrdil, že by obchodnú transakciu uskutočňoval v rámci trojstranného obchodu. Deklaruje, že tovar bol naložený na vozidlá u jeho poľských dodávateľov, teda dodávateľov daňového subjektu SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A., a ďalej mal byť dodaný daňovému subjektu Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. na Slovensku. Je teda zrejmé, že nemohlo ísť o trojstranný obchod, pretože tovar musí byť dodaný medzi tromi daňovými subjektami, ktoré majú byť registrované každý v inom členskom štáte (v uvedených prípadoch podľa údajov v časti 24 nákladných listov tovar prevzala spoločnosť Podtatranská hydina a.s.).

Napriek tomu, že spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. deklarovala realizáciu trojstranného obchodu, z vyjadrení jej dodávateľov - spoločnosti CEDROB S.A. a spoločnosti SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A., ako aj z údajov uvedených na predložených medzinárodných listoch predložených správcovi dane k výkonu daňovej kontroly, nešlo o trojstranný obchod.

Správca dane vo svojej žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií žiadal, aby sa daňový subjekt Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. vyjadril, kto od neho prevzal za spoločnosť Mima Market, s.r.o. tovar, teda aby konkrétne identifikoval tieto osoby. V prípade, že tovar nepreberal zástupca spoločnosti Mima Market, s.r.o., správca dane žiadal zistiť, kto ho preberal, a či na to mal oprávnenie. V odpovedi na tieto otázky M. R., zástupca spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o., odkázal správcu dane na medzinárodný prepravný list. Týmto svojím vyjadrením vlastne potvrdil skutočnosť, že predmetný tovar preberala spoločnosť Podtatranská hydina a.s. v Kežmarku.

V konaní správca dane preukázal, že nešlo v daných prípadoch o trojstranný obchod v zmysle § 45 zákona o DPH (trojstranným obchodom sa rozumie obchod, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby a ten istý tovar je odoslaný alebo prepravený od prvého dodávateľa druhému odberateľovi z iného členského štátu). Spoločnosť Podtatranská hydina a.s. vedela, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. nie je druhým nadobúdateľom tovaru v rámci trojstranného obchodu v reťazci CEDROB S.A. (PL), resp. SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. (PL), Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. (CZ), Mima Market, s.r.o. (SK), a nie je ani nadobúdateľom v rámci intrakomunitárneho nadobudnutia v tuzemsku, pretože prevzatie predmetného tovaru Podtatranská hydina a.s. sama potvrdzovala.

Predmetný tovar bol dodaný priamo spoločnosťou CEDROB S.A., resp. SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A. spoločnosti Podtatranská hydina a.s., ktorá tento tovar prevzala na Slovensku v Kežmarku. Tovar teda spoločnosti Podtatranská hydina a.s. nebol dodávaný spoločnosťou Mima Market, s.r.o., čo potvrdzuje aj skutočnosť, že tak zástupcovia spoločnosti Mima Market, s.r.o., ako aj zástupca spoločnosti

Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. nevedeli identifikovať osoby, ktoré sa realizácie konkrétnych dodávok mali zúčastniť.

29. Správca dane dospel k záverom, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. bola do obchodného reťazca účelovo vsunutá, nebola nikdy reálnym príjemcom tovaru, teda skutočným nadobúdateľom pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu. Daňový subjekt Podtatranská hydina a.s. ako platiteľ dane z pridanej hodnoty tým, že ako posledný v reťazci odpočítaval daň z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr v jednotlivých fakturačných reťazcoch, znižoval si vlastnú daňovú povinnosť, profitoval na takto vytvorených fakturačných reťazcoch. Skutočným nadobúdateľom tovaru bol daňový subjekt Podtatranská hydina a.s., ktorý keby vystupoval v uvedených intrakomunitárnych obchodoch ako nadobúdateľ tovaru, jeho vzťah k štátnemu rozpočtu z titulu nadobudnutia tovaru z iných členských štátov by bol nulový (na vstupe), čo by sa prejavilo vo výške jeho vlastnej daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie september 2016, pretože by nevykonal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov (Mima Market, s.r.o.) z takto účelovo vytvorených fakturačných reťazcov. Správca dane preukázal, že kontrolovaný daňový subjekt vedel o tom, že je zapojený do takto účelovo vytvorených fakturačných reťazcov, z ktorých profitoval. Z preverovania vykonaného zamestnancami správcu dane vyplynulo, že kontrolovaný daňový subjekt určoval, cez ktoré spoločnosti bude tovar dodávaný a miesto, kam bude dodávaný. Taktiež bol informovaný o realizácii objednávok v rámci tohto reťazca. Správca dane konštatoval, že takto deklarovanými obchodmi došlo k podvodnému konaniu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a že kontrolovaný daňový subjekt Podtatranská hydina a.s. bol súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo vyhnúť sa finančne nevýhodnej kompenzácii pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, a tým zabezpečenia odpočítania dane a následného zníženia daňovej povinnosti.

30. Odvolací orgán sa so závermi správcu dane stotožnil a poukázal, že Súdny dvor EU vo svojom rozhodnutí v spojených veciach C-131/13, C-163/13 a C-164/13 rozhodol, že Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenená a doplnená smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť zdaniteľnej osobe pri dodaní v rámci Spoločenstva uplatnenie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, práva na oslobodenie od tejto dane alebo práva na vrátenie tejto dane, a to aj ak neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce takéto zamietnutie, ak sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľala na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní.

Z rozsudku Európskeho súdneho dvora (tretia komora) v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 (Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL) vyplýva, že v prípade, že dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, má sa článok 17 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty, vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva, ktoré postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predajcu má za následok stratu práva na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej týmto platiteľom dane. Naopak, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane.

Správca dane v rámci konania preukázal vedomosť kontrolovaného daňového subjektu o charaktere obchodných transakcií so spoločnosťou Mima Market s.r.o. a aj o tom, že táto spoločnosť nebola vlastníkom tovaru a nebola oprávnená s ním nakladať za účelom jeho predaja. Daňový subjekt Podtatranská hydina a.s. sa s plným vedomím zúčastňoval na popísaných obchodných transakciách poznačených podvodom, pretože ich sám organizoval, dával pokyny dodávateľom a jednoznačne musel mať vedomosť, že on sám je skutočným odberateľom tovaru, a aj o skutočnosti, že spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. (CZ), Mima Marke,t s.r.o. (SK) sú len umelými článkami obchodného reťazca s cieľom získať daňovú výhodu. Preto odvolací orgán hodnotí námietky odvolávajúceho sa ako neopodstatnené.

31. Odvolávajúci sa namieta, že správca dane nevzal do úvahy a neprihliadol na výpovede svedkov v uvedenom trestnom konaní M. R. a K. D. (zamestnanci Mima Market, s.r.o.).

K tejto námietke odvolací orgán poukázal, že správca dane sa s touto pripomienkou daňového subjektu vysporiadal už pri ústnom pojednávaní dňa 06.11.2019, ktorého hlavným predmetom bolo prerokovanie pripomienok daňového subjektu uvedených vo vyjadrení k protokolu, ako aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Uviedol, že z výpovedí týchto svedkov je zrejmé, že obe osoby neboli účastné materiálového plnenia, ale mali sa zaoberať skôr fakturačnou, resp. prekladateľskou činnosťou. Na základe uvedených výpovedí teda nie je možné konštatovať, že sa zúčastňovali na priamom preberaní tovaru za spoločnosť Mima Market, s.r.o., resp. žeby potvrdzovali prebratie tovaru. Navyše bolo zistené, že K. D. vystupovala vo vzťahu k spoločnosti CEDROB S.A. ako osoba zatupujúca aj českú spoločnosť Mrazímy Štěpánek CZ, s.r.o., keďže pri potvrdzovaní objednávok komunikovala z emailovej adresy D. a súčasne aj oznamovala adresy dodania.

Odvolací orgán zároveň zdôraznil, že podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane sa návrhmi daňového subjektu na vypočutie svedkov zaoberal a náležite sa s nimi vysporiadal tak v rámci vyrubovacieho konania, ako aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia.

32. V závere odvolací orgán zhrnul, že správca dane v konaní vyhodnocoval zistenia na základe dokladov predložených daňovým subjektom, svedeckých výpovedí konateľov spoločnosti Mima Market, s.r.o., ako aj z informácií získaných v rámci MVI. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom konaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, pretože daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z ich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy, ktoré už vyplynuli zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii, pričom vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

33. Odvolávajúci sa poukázal tiež na rozsudok súdneho dvora C-425/06 Part Service, podľa ktorého sa šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 má vykladať v tom zmysle, že o zneužitie ide vtedy, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetného plnenia alebo plnení. V súvislosti s touto námietkou odvolací orgán argumentoval, že v danom prípade správca dane neaplikoval vo svojich záveroch rozsudky Európskeho súdneho dvora týkajúce sa zneužitia práva. Zistenia správcu dane preukázali účasť kontrolovaného daňového subjektu na podvodnom reťazci spoločností, v ktorom figurovali spoločnosti neplniace si svoje daňové povinnosti, čo umožnilo ďalším článkom reťazca neoprávnene uplatňovať odpočítanie dane alebo znižovať daňovú povinnosť. Takéto podvodné konanie nemá prvky zneužitia práva podľa rozsudku Európskeho súdneho dvora (napr. Halifax plc), ktorého skutkové okolnosti i spôsob získania daňového zvýhodnenia sa výrazne odlišujú od prípadu kontrolovaného daňového subjektu.

II.

Argumenty žalobcu v žalobe

34. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 15.05.2020, aj rozhodnutia správcu dane zo dňa 15.11.2019. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania a žiadal vo veci nariadiť pojednávanie.

35. V žalobe žalobca rozsiahlo vzniesol námietky v hmotnoprávnej aj procesnoprávnej rovine.

36. Pod bodom II.1.(str.8) žaloby žalobca poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/34/2018, ktorým Najvyšší súd SR prerušil konanie o kasačnej sťažnosti za účelom predloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a pod písmenami a/, b/, c/ konštatoval predloženie nasledovných prejudiciálnych otázok. V súvislosti s touto skutočnosťou navrhol, aby súd v zmysle § 100 ods. 2 písm. a/ Správneho súdneho poriadku

preruší toto konanie až do konečného zodpovedania prejudiciálnych otázok Súdnym dvorom Európskej únie v konaní vedenom pred Najvyšším súdom SR sp.zn. 5Sžfk/34/2018.

37. Ďalej žalobca namietal nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly a vadu protokolu ako podkladu napadnutých rozhodnutí. Poukázal, že daňová kontrola bola začatá 29.12.2017, prerušená dňa 06.09.2018, pričom dňa 09.04.2019 bolo pokračované v daňovej kontrole a dňa 11.06.2019 bol vyhotovený protokol z daňovej kontroly. Zdôraznil, že daňová kontrola v čase od 06.09.2018 do 09.04.2019 bola prerušená 7 mesiacov, a to v súvislosti s tým, že správca dane požiadal o zaslanie medzinárodnej výmeny informácií v zmysle Nariadenia č. 904/2010.

38. 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.

39. 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 nespokojoval 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.

40. 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.

41. 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 správca 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 prejednávanej príhode. 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.

42. Žalobca namietal porušenie jeho procesných práv s poukazom na jeho žiadosť o poskytnutie lehoty na vyjadrenie sa k obsahu zápisnice zo dňa 06.11.2019 v rozsahu niekoľko desiatok strán s výsledkami ďalšieho konania nadväzujúceho na daňovú kontrolu a daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016, ktorú správca označil ako poslednú zápisnicu z vyrubovacieho konania, a to v lehote 8 dní, aby žalobca mohol zodpovedne k novým skutočnostiam zaujať stanovisko. Správca dane túto požiadavku označil za neopodstatnenú a v zápisnici uviedol, že túto považuje za poslednú, na základe tejto vydá rozhodnutie. Správca dane ústne pojednávanie v zmysle zápisnice plnil doslova formálne, kedy zástupcovi daňového subjektu predložil značne rozsiahlu textovú časť a odmietol správca dane udeliť možnosť žalobcovi vyjadriť sa k tejto zápisnici v predĺženej lehote. Došlo tak k porušeniu § 45 ods. 1 Daňového poriadku, nakoľko žalobcovi nebolo umožnené aj napriek požiadavke v primeranej lehote vyjadriť sa k skutočnostiam a použitej judikatúry zo strany správcu dane, aby tak mohla poverená osoba splnomocneného zástupcu zodpovedne plniť svoje úlohy vyplývajúce mu zo spolupráce s daňovým subjektom. Táto skutočnosť a postup správcu dane spôsobili porušenie práv daňového subjektu.

43. Ďalej žalobca namietal, že správca dane sa snaží žalobcu obviňovať z daňového podvodu a to na podklade tvrdení, ktoré nemajú oporu v objektívne zistenej skutočnosti, bez relevantných dôkazov a len na základe dohadov a domniek správneho orgánu. Správca dane na zistenie skutkového stavu veci vykonal dožiadanie prostredníctvom žiadosti v rámci medzinárodnej výmeny informácií, z ktorých pre správca dane vyplynuli určité informácie týkajúce sa predmetných obchodov. Žalobca nesúhlasí so závermi v rozhodnutí správcu dane, nakoľko informácie získané prostredníctvom MVI nemôže správca dane považovať za konkrétny dôkaz, ale ide o informáciu o výsledkoch dokazovania vykonaného dožiadanim správcu dane. Správca dane bol tak povinný v rámci prejednávanej zásady uvedenej v § 24 ods. 2 Daňového poriadku zistiť konkrétne vykonané dôkazy a umožniť kontrolovanému daňovému subjektu sa vyjadriť ku všetkým týmto konkrétnym vykonaným dôkazom, ktoré získal v rámci MVI z Poľskej republiky. Postupom správcu dane tak došlo k porušeniu § 3 ods. 2, § 24 ods. 3, 4 Daňového poriadku. Žalobca v tejto súvislosti 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 na potvrdenie informácií získaných v rámci MVI nevykonal žiadne dokazovanie u obchodných partnerov daňového subjektu. Z predmetných MVI odpovedí vyplynuli závažné tvrdenia, ktoré správca dane prijal ako nerozporuplné a dokázané skutočnosti a postupom správcu dane boli porušené práva žalobcu, keďže tento nebol účastný pri ich získavaní a nemohol sa k nim vyjadriť. Správca dane tak postupoval v rozpore napr. s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/13/2018, konal v rozpore s čl. 48 ods. 2 Ústavy SR, s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Tak isto bolo porušené ust. § 25 ods. 4 Daňového poriadku, nakoľko v zmysle súdnej praxe a súdnych rozhodnutí, ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcich sa iných osôb, ktoré sú jej známe, ide o výsluch svedka. Vzhľadom na uvedené, ak správca dane takto postupoval, vypočúval fyzické osoby a zástupcov obchodných partnerov bez prítomnosti zástupcu žalobcu a ani ich o takomto úkone neupovedomil, poškodil ho na jeho procesných právach počas daňového dokazovania.

44. Žalobca namietal, že správca dane spoločnosť Mima Market, s.r.o. na viacerých miestach vo svojom rozhodnutí označil pojmi „náravník“, „účelová spoločnosť“, „umelo včlenená spoločnosť“. Použitie týchto pojmov náležite neodôvodnil, neaplikoval ani judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a Európskeho súdu pre ľudské práva a takisto ani len nezvážil postavenie žalobcu ako nevinného zúčastneného subjektu. Ak správca dane tvrdí, že transakcie boli realizované za účelom dosiahnutia

daňovej výhody, a to nároku na odpočítanie dane žalobca zdôraznil, 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. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/ 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 vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ktoré nie je absolútne. Správca dane vo vzťahu k statusu nárazníka dane spoločnosti neunesol dôkazné bremeno a považoval ich napriek uvedenému za nárazník. Uvádzané teoretické informácie nie sú úplné, pretože okrem vyššie uvedených článkov reťazca poznačeného podvodom sa v ňom spravidla na konci vyskytujú tzv. nevinné zúčastnené osoby, ktoré síce nakúpia tovar, s ktorým sa predtým obchodovalo za pochybných okolností, avšak bez toho, aby sa na podvodom poznačených transakciách sami zúčastňovali a bez toho, aby o nich mali vedomosť. Správca dane práve možnosť toho, že daňový subjekt bol v danom reťazci ako nevinné zúčastnený subjekt absolútne neodľadnil, nezaoberal sa práve touto možnosťou, ale priamo žalobcu odsúdil ako subjekt v rámci podvodného mechanizmu a reťazca.

45. Žalobca ďalej namietal neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly, ktorá je vadou konania bez možnosti dodatočnej nápravy, ktorá má za následok nezákonnosť takto vedenej daňovej kontroly. Musia existovať a byť oznámené konkrétne dôvody, ktoré sú v čase začatia daňovej kontroly vopred známe, v opačnom prípade by išlo o svojvôľu, pretože správca dane by mohol vykonávať daňovú kontrolu u kohokoľvek a kedykoľvek, len podľa svojho vlastného uváženia.

46. 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 zboru, čl. 2 ods. 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. Daňové orgány nie sú povolané na to, aby suplovali činnosť orgánov činných v trestnom konaní. Len vnútroštátny súd môže rozhodnúť o zamietnutí práva na odpočet DPH z dôvodov týkajúcich sa podvodného konania. Len vnútroštátny súd môže rozhodnúť o tom, či došlo k účasti spoločnosti, ktorá uplatňuje právo na odpočítanie dane na daňovom podvode. Prijatie takýchto záverov v daňovom konaní správcom dane a na základe takto prijatých záverov nepriznanie práva na odpočítanie dane bez vysporiadania sa s inými predloženými dôkazmi je prekročením kompetencií správcu dane a je to postup, ktorý je v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR. Z odôvodnení daňových orgánov je zrejmé, že v priebehu celého správneho konania daňové orgány nazerali na žalobcu ako na právoplatne odsúdeného páchatel'a trestného činu podvodu v oblasti daní a z tohto dôvodu je na mieste vysloviť pochybnosť o nestrannosti a nezaujatosti zo strany správnych orgánov pri výkone ich činnosti. 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 Súdného 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.

47. Žalobca zastáva názor, že správca dane si svoju dôkaznú povinnosť nesprávne vysvetlil ako svoje právo požadovať od žalobcu, aby predložil dôkazy, ktorými by preukázal, že nie je účastníkom podvodu resp., aby preukazoval, že nevedel, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu. Nie je možné zamieňať dôkaznú povinnosť žalobcu v postavení daňového subjektu vymedzenú v § 24 ods. 1 a § 45 ods. 2 Daňového poriadku s dôkazným bremenom daňových orgánov. Žalobca jednoznačne predložil všetky doklady a dôkazné prostriedky, ktoré preukazujú objektivnosť a hodnovernosť uplatneného nároku. Z uvedeného dôvodu sa tak javí pochybnosť správcu dane, či spoločnosť Mima Market, s.r.o. reálne dodala tovar žalobcovi ako absurdné, a ničím neodôvodnené spochybňovanie nárokov daňového subjektu, najmä v prípade, ak daná skutočnosť bola potvrdená vykonaným dokazovaním. Správca dane v rozhodnutí vychádzal z úkonov realizovaných zo strany Národnej kriminálnej agentúry (NAKA), národnej jednotky finančnej polície, konkrétne z konania vedenom pod ČVS: M./L.. Správca dane o neopodstatnenosti spoločnosti Mima Market, s.r.o. a o jej statuse ako nárazníkovej spoločnosti prevzal z výsledkov odpovede zo strany Ministerstva vnútra SR, Prezídium Policajného zboru NAKA, ktorý formuloval záver, že daňový subjekt Mima Market, s.r.o. Žilina

dodával tovar spoločnosti HYDINA SK s.r.o. v mesiacoch január, február, marec, apríl, máj, jún, júl, august a september 2017, ďalej tvrdí, že z uvedeného je zrejmý účelovo vytvorený obchodný reťazec, na konci ktorého sú spoločnosti Podtatranská hydina a.s.; HYDINA SK s.r.o. ; HYDINA SLOVENSKO s.r.o.. Žalobca poukazuje, že v trestnom konaní vedenom proti A. M. D. si NAKA dala vypracovať znalecký posudok vo vzťahu k ekonomickej aktivite a spolupráci so spoločnosťou Mima Market, s.r.o., pričom tento znalecký posudok do dnešného dňa nie je vyhotovený, a teda stav vo vzťahu k spoločnosti Mima Market, s.r.o. nie je objektivizovaný nezávislým znaleckým posudkom, ktorý by danú aktivitu a spoluprácu zhodnotil. Žalobcovi nie je jasné, na základe čoho správca dane skutočnosti vzťahujúce sa k zdaňovaciemu obdobiu január až september 2017 uplatňuje na daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie september až december 2016, ktorá je predmetom tejto daňovej kontroly. Rovnako nie je možné brať zistenia NAKA prezentované v odpovedi za hodnoverné a správne, ale je potrebné ich ďalej verifikovať. Predmetné zistenia nepoživajú vlastnosť právoplatnosti, a teda formálnej a materiálnej nezmeniteľnosti, správnosti a záväznosti. V danom prípade žalobca poukazuje na podstatný nesúlad zdaňovacích období, a teda predmetné zistenia, nakoľko sa nevzťahujú na zdaňovacie obdobie, ktoré je predmetom daňovej kontroly, a nie je možné použiť ich ani len ako podporný dôkazný prostriedok. Predmetné zistenia NAKA sú zjavne nesprávne a nepreskúmateľné.

Žalobcovi nie je jasné ako môže niekto dospieť k záveru, že z účtovníctva vyplýva, že spoločnosť Podtatranská hydina a.s. nakupovala tovar priamo od daňových subjektov z iných členských štátov a následne tvrdí, že do daného obchodného vzťahu boli účelovo vložené nárazníkové spoločnosti. Za predpokladu, ak by spoločnosť Podtatranská hydina a.s. nakupovala priamo od zahraničných dodávateľov, na faktúrach by boli uvedené ako dodávatelia tovaru alebo služieb zahraničné spoločnosti a nie, podľa slov správcu dane a NAKA, nárazníkové spoločnosti. Nakoľko skutočnosti a tvrdenia NAKA, a na ich podklade formulované závery správcu dane sú v zjavnom logickom rozpore, je potrebné ich považovať za nepreskúmateľné.

48. Žalobca namieta zaujatý prístup správcu dane, nakoľko vyhodnotil zadovážené informácie výlučne v neprospech žalobcu, neprihliadol na skutočnosti svedčiace v prospech daňového subjektu a nevysporiadal sa s námietkami vznesenými zo strany žalobcu. Žalobca argumentoval, že spoločnosť Mima Market, s.r.o. v predmetnom zdaňovacom období disponovala prenajatými skladovacími priestormi, hmotnými predmetmi potrebnými pre manipuláciu s hydinou, dovezenými mäsovými výrobkami. Mala potrebný personálny aparát, zamestnávala vodičov, skladníkov aj administratívno-ekonomickú silu. Spoločnosť Mima Market, s.r.o. vykonávala reálne podnikateľskú činnosť minimálne od roku 2014, čo je voľne dohľadateľné, a nie je tu možné hovoriť o nárazníkovej spoločnosti tak ako sa to snaží tendenčne prezentovať správca dane. Správca dane absolútne nezohľadnil výpoveď A. M. D., ktorý jednoznačne preukázal ekonomický význam spoločnosti Mima Market, s.r.o.. Správca dane nevzal do úvahy a neprihliadal na výsluch svedka konanom v uvedenom trestnom konaní, konkrétne na výsluch K. D. zo dňa 12.06.2018, ktorú potvrdila obchodnú spoluprácu, opísala priebeh, obchodné aj zodpovednostné vzťahy. Totožne sa vyjadril rovnakého dňa aj svedok v rámci výsluchu M. R..

49. Ďalej žalobca namietal neobstaranie dostatočného množstva podkladov, neúplné zistenie skutkového stavu pre rozhodnutie vo veci. Žalobca si povinnosť spočívajúcu v unesení dôkazného bremena v celom rozsahu splnil a ak daňové orgány mali pochybnosti, sú povinné v náležitom rozsahu ich preukázať. Žalobca opätovne poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR zo dňa 15.03.2011 sp.zn. 3Sžf/1/2011, že ak daňový subjekt vyčerpal dôkazné bremeno, nakoľko disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s opisom druhu a ceny dodávaných tovarov a služieb od dodávateľov, na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali z platiteľovho dodávateľa a subdodávateľov, vznáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. Ak správne orgány chceli spochybniť nárok žalobcu, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočností tvrdných žalobcom a zároveň uviesť aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však správne orgány nevykonali. Unesenie dôkazného bremena, ktoré žalovaný, ako aj správca dane od žalobcu požadujú, nie je len prekročením zákonom stanovených mantinelov, vzhľadom na neprimeranú administratívnu záťaž podnikateľského subjektu, ale tiež dôvodne vzbudzujú podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti, na ktorú sú na základe príslušných právnych predpisov oprávnené, účelovo vyberajú a vykladajú len tie skutočnosti a informácie, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo poskytnutie zdanieľného plnenia.

50. Žalobca ďalej namietal účelové spochybnenie predložených dokladov. Daňové orgány podľa žalobcu neprihliadli na svedecké výpovede svedčiace v prospech žalobcu a podporujúce jeho tvrdenia, čo možno označiť za šikanózný postup zo strany daňových orgánov, nakoľko predloženie zákonom predpokladaných podkladov na účely uplatnenia svojho nároku považovali za nedostatočné, a následne po podporení týchto dokumentov svedeckými výpoveďami tieto vylúčili. Správca dane logicky a relevantne neodôvodnil z čoho vychádza, keď zastáva názor, že štatutárny orgán ako osoba konajúca za a v mene obchodnej spoločnosti nie je spôsobilá objednať tovar, zabezpečiť subdodávkou prevoz tovaru zo strany dodávateľa z bodu A do bodu B, zabezpečiť jeho vykládku a odkomunikovať uskladnenie so subjektom poskytujúcim skladové priestory, hoc i spolupracujúcej obchodnej spoločnosti, obchodného partnera. Tu vzniká otázka koľko osôb je podľa správcu dane potrebných pre uskutočnenie pár obchodných stretnutí a pár telefonických rozhovorov, keď na takomto základe stavia svoje závery v takom dôležitom konaní, akým daňové konanie určite je.

Žalobca spoľahlivo preukázal a zároveň splnil zákonom stanovené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane a teda dodávateľ bol platiteľ DPH; dodávateľovi vznikla pri dodaní tovaru daňová povinnosť; kupujúci bol platiteľ DPH; kupujúci použil obstaraný tovar na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ; daň bola predávajúcim uplatnená voči kupujúcemu z dodaného tovaru; kupujúci má faktúru od predávajúceho; a kupujúci nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Žalobca zdôraznil, že neštandardnosť obchodnej spolupráce neznamená automaticky jej nezákonnosť. Správca dane na základe predloženej dokumentácie nepreukázal jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňoval skutočnosti v nej uvedené, preto postupoval v rozpore s § 3 ods. 3 Daňového poriadku.

51. Žalobca ďalej namietal prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy zo strany daňových orgánov. Žalobca má za to, že daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň. Žalobca preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty spôsobom a a v rozsahu v akom to od neho možno v zmysle platných právnych predpisov spravodlivo požadovať, pričom príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na žalobcom uvádzané skutočnosti a to aj keď mal povinnosť na tieto prihliadať. Taktiež bol príslušný správny orgán povinný sa vysporiadať s námietkami žalobcu v celom rozsahu a to vzhľadom na ich obsah a význam pre riadne a správne posúdenie predmetnej veci.

52. Zdôraznil, že žalobcu nemožno nútiť preukazovať skutočnosti pri iných daňových subjektoch ako je on sám, nakoľko jeho dispozícia je na rozdiel od žalovaného a správcu dane limitované v rozsahu žalobcu ako samotného a osobitného daňového subjektu. V tejto súvislosti žalobca poukázal na ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že odôvodnenie rozhodnutia musí obsahovať zhrnutie všetkých zistených skutočností, ktoré odôvodňujú výrok. V odôvodnení musia byť uvedené všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia. Musí byť uvedený spôsob, akým sa zhodnotili dôkazy a ostatné podklady. Musia byť uvedené konkrétne úkony, ktoré správca dane vykonal za účelom zistenia skutkového stavu, ako aj úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a viedli k aplikácii konkrétneho právneho predpisu na prejednávanú vec a na základe ktorých sa rozhodovalo. Skutková stránka odôvodnenia by mala obsahovať opis podstaty veci, rozbor dôkazov a ostatných podkladov pre rozhodnutie, vysporiadanie sa s pripomienkami, návrhmi, dôkazmi a vyjadreniami účastníka konania, rozpormi v jednotlivých dôkazoch a následne závery o tom, ktoré skutočnosti sa považujú za nepochybne zistené, ako aj posúdenie ich právneho významu pre danú vec. Len rozhodnutie, ktorého odôvodnenie je vypracované v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku je preskúmateľné a pre žalobcu zrozumiteľné. S poukazom na túto skutočnosť žalobca namietal aj to, že rozhodnutie neobsahuje zákonom predpísané náležitosti, nakoľko neplatí tzv. zásada koncentrácie konania. Žalovaný ako odvolací orgán sa v odôvodnení rozhodnutia nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uplatnenými v odvolaní žalobcu, čo spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov.

53. V bode VI. žaloby žalobca podal návrh na priznanie odkladného účinku správnej žaloby v zmysle § 185 Správneho súdneho poriadku a žiadal priznať odkladný účinok správnej žalobe až do právoplatného rozhodnutia vo veci samej.

III.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

54. K správnej žalobe sa vyjadril žalovaný písomným podaním zo dňa 06.11.2020, v ktorom zotrval na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v preskúmanom rozhodnutí. Navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť a vo veci nariadiť pojednávanie. Nesúhlasil s návrhom žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

IV.

55. Správny súd uznesením č.k. 6S/52/2020-188 zo dňa 18.02.2021 priznal správnej žalobe odkladný účinok a odložil vykonateľnosť rozhodnutia žalovaného č. 100902730/2020 zo dňa 15.05.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 102635955/2019 zo dňa 15.11.2019 do právoplatného skončenia konania vedeného na Krajskom súde v Prešove pod sp.zn. 6S/51/2020, nakoľko boli splnené podmienky uvedené v § 185 písm. a/ SSP.

56. Uznesením sp.zn.6S/52/2020-192 zo dňa 18.02.2021 správny súd prerušil konanie vo veci do doručenia rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v konaní o prejudiciálnych otázkach podaných Najvyšším súdom Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp.zn. 5Sžfk/34/2018 podľa § 100 ods. 2 písm. a/ a 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.

V.

Replika žalobcu

57. V replike zo dňa 25.02.2021 žalobca poukázal na aktuálne rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci žalobcu HYDINA SK, s.r.o. sp.zn. 5Sžf/34/2018 ohľadom predloženia prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie. Zároveň poukázal, že je nevyhnutné, aby žalovaný v dostatočnom rozsahu odôvodnil prečo nesúhlasí s priznaním odkladného účinku správnej žalobe. V tejto súvislosti poukázal na uznesenie Krajského súdu v Bratislave pod sp.zn. 5S/87/2020-141 zo dňa 27.04.2020, ktorým súd toto konanie prerušil podľa § 100 ods. 2 písm. a/ SSP v súvislosti s návrhom Najvyššieho súdu SR v konaní sp.zn.5Sžf/34/2018.

VI.

58. Uznesením zo dňa 14.06.2022 sp.zn. 6S/52/2020-234 správny súd rozhodol o pokračovaní v konaní, nakoľko bola rozhodnuté o prejudiciálnych otázkach podaných Najvyšším súdom SR v konaní vedenom pod sp.zn. 5Sžf/34/2018.

VII.

Skutkové zistenia a právne závery správneho súdu

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

60. 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.

61. 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.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

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

66. Krajský súd ako správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, pretože rozhodnutia a postup daňových orgánov sú v súlade so zákonom. Keďže na pojednávaní neboli prítomní účastníci konania, rozsudok správny súd verejne vyhlásil vyvesením písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli súdu dňa 30.03.2023 po dobu 14 dní (§ 137 ods.3 SSP).

67. Predmetom preskúmania je rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 226 128,88 eur z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH pri uplatnení odpočítania dane vo výške 90 000,00 eur na základe faktúry č. 1620160027 vyhotovenej spoločnosťou BEST MEAT, s.r.o., Košice (nebolo preukázané dodanie služieb dodávateľom BEST MEAT, s.r.o. uvedeným na faktúre) a ďalej z dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane na základe rozsudkov Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kitel a Rekolta Recycling SPRL vo výške 136 128,88 eur z faktúr vystavených spoločnosťou Mima Market, s.r.o., Žilina, ktoré si žalobca uplatnil v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH.

68. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č.222/2004 Z.z.o dani z pridanej hodnoty (zákon o DPH), dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

69. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, (prvá a druhá veta) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

70. 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.

71. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, 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.

72. 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.

73. Podľa § 25 ods.6 zákona o DPH, základ dane a daň sa nemusí opraviť, ak platiteľ zníži cenu tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti voči inému platiteľovi za predpokladu, že na takom postupe sa obidve strany písomne dohodli.

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

75. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov sa pri správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“), postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

76. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

77. 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.

78. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

79. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

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

80. 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.

81. 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.

82. 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.

83. 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.

84. 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.

85. 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 vykázat' 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 vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt nemožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

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

87. 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).

88. 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.

89. 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.

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

91. 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.

92. 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 správnyimi 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.

93. 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.

94. 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.

95. 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.

96. 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.

97. 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).

98. 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).

99. 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.

100. Daňový poriadok zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zisťovať a preverovať dodržiavanie zákonných povinností daňových subjektov z hľadiska príslušných hmotnoprávných 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 december 2016 u daňového subjektu Podtatranská hydina a.s., Kežmarok.

101. Z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že daňová kontrola bola vykonaná v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 02.11.2017, v ktorom bol stanovený deň začatia daňovej kontroly 30.11.2017. Žalobca v zákonom stanovenej lehote zaslal dňa 27.11.2017 správcovi dane elektronicky žiadosť o odklad lehoty začatia kontroly, ktorú správca dane zaevidoval pod č. 6/13864452/2017 o 40 dní, t.j. do 04.01.2018. Správca dane v odpovedi na túto žiadosť oznámil žalobcovi, že podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, daňová kontrola nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Štyridsiaty deň odo dňa doručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly bol deň 31.12.2017, ktorý pripadol na nedeľu, z uvedeného dôvodu nebolo možné predĺžiť termín začatia daňovej kontroly do 04.01.2018. Správca dane oznámil žalobcovi termín začatia daňovej kontroly na deň 29.12.2017.

102. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie september až december 2016 č. 101434502/2019 zo dňa 11.06.2019 (ďalej len „protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 14.06.2019. V uvedenej výzve správca dane určil žalobcovi lehotu 60 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy na predloženie písomného vyjadrenia k protokolu a označenie dôkazov preukazujúcich tvrdenie žalobcu, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Žalobca doručil písomné vyjadrenie k protokolu správcovi dane dňa 06.09.2019. Dňa 06.11.2019 sa uskutočnilo ústne pojednávanie vo veci prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom na základe vyjadrenia žalobcu. Z účastného pojednávania bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102500040/2019.

103. Žalobca žiadal správcu dane o poskytnutie minimálnej 8 dňovej lehoty za účelom preštudovania tejto zápisnice a súčasne sa vyjadril, že neposkytnutie tejto lehoty žalobca bude považovať za hrubé porušenie jeho práv, čo namietal aj v správnej žalobe. V tejto súvislosti správny súd poukazuje, že žalobca vo svojom vyjadrení k protokolu nenavrhol správcovi dane žiaden termín prerokovania pripomienok a k vyjadreniu nepredložil žiadne iné dôkazy, resp. písomné doklady, ktoré by mali vplyv na výsledky zistení správcu dane. Správca dane sa vyjadril ku všetkým bodom vyjadrenia žalobcu, vysporiadal sa so všetkými pripomienkami žalobcu a skonštatoval, že považoval túto zápisnicu za poslednú a na základe nej vydal rozhodnutie vo veci.

104. K námietke žalobcu ohľadom nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a tým spôsobenému porušeniu jeho práv, správny súd konštatuje, že správca dane vyhotovil rozhodnutie na základe skutočností uvádzaných v dokladoch predložených žalobcom na základe zisťovaní v rámci medzinárodnej výmeny informácií, tuzemských dožiadaní, výsluchu svedkov, teda na základe rozsiahleho zisťovania, o ktorom bol žalobca informovaný. Správca dane postupoval v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly v prvom rade preveroval tuzemské obchody žalobcu medzi ním a jeho dodávateľmi Mima Market, s.r.o. a BEST MEAT, s.r.o. vychádzajúc z dokladov predložených žalobcom. V oboch prípadoch postupoval v súlade s § 3 ods. 2 Daňového poriadku v úzkej súčinnosti so žalobcom. Výzvou zo dňa 26.07.2018 oznámil žalobcovi svoje pochybnosti o reálnosti uskutočnenia deklarovaných obchodov a žiadal žalobcu o predloženie

dokladov resp. dôkazov, ktoré by potvrdili jeho tvrdenia. Žalobca nepreukázal skutočnosti, ktoré mali preukázať oprávnenosť uplatnenia nároku na odpočítanie dane, respektíve predložil doklady, ktoré túto skutočnosť naopak popierali, čo správca dane uviedol v oboznámení so zisteniami zo dňa 17.04.2019, ako aj v protokole z daňovej kontroly zo dňa 11.06.2019.

Správca dane vypočul ako svedkov konateľov týchto spoločností v čase uskutočňovania predmetných preverovaných obchodov. Napriek tomu, že bol žalobca o týchto výsluchoch upovedomený, nezúčastnil sa ich, čím nevyužil svoje právo klásť týmto svedkom otázky a v neposlednom rade aj verifikovať ich vyjadrenia a reálnosť uskutočnenia predmetných obchodov. Nie je teda pravdou, že mu nebola umožnená prítomnosť na týchto výsluchoch. Svojou neúčastňou žalobca neprejavil záujem byť účastný na týchto výsluchoch.

Priame preverovanie správca dane doplnil aj zaslaním tuzemských dožiadaní na preverenie reálnosti obchodných vzťahov žalobcu s týmito spoločnosťami. Obchodné vzťahy so spoločnosťou Mima Market, s.r.o. nebolo možné preveriť z dôvodu nekontaktability jej právneho nástupcu spoločnosti Alytus, s.r.o.. Z uvedeného dôvodu, ako aj z dôvodu že žalobca predložil k výkonu kontroly medzinárodné prepravné listy, správca dane na základe medzinárodných prepravných listov predložených žalobcom, žiadal zahraničné daňové správy o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane v rámci MVI nepožadoval vykonanie výsluchu svedka, ale poskytnutie informácií, ktoré boli získané v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Zistenia v rámci medzinárodnej výmeny informácií plne potvrdzovali informáciu uvedenú na medzinárodných prepravných listoch predložených žalobcom uvedenú v oddiele 24, že mu nebol dodaný tovar spoločnosťou Mima Market, s.r.o., čo samo o sebe znamená, že dôkaz o tejto skutočnosti predložením týchto medzinárodných prepravných listov predložil sám žalobca, čím verifikoval zistenia správca dane na základe medzinárodnej výmeny informácií, ktoré uskutočnenie takéhoto obchodu vylučovali. Informácie získané medzinárodnou výmenou informácií nebolo možné potvrdiť dokazovaním u obchodných partnerov žalobcom, akým bola spoločnosť Alytus, s.r.o., keďže táto spoločnosť je nekontaktná. O nekontaktability tejto spoločnosti bol žalobca informovaný správcou dane, a teda požiadavka na takéto dokazovanie zo strany žalobcu bola nedôvodná. Žalobca bol oboznámený s pochybnosťami správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly, ako aj so zisteniami správca dane na základe oboznámenia, ku ktorým sa žalobca vyjadril, ale nenavrhol vykonanie žiadnych dôkazov v rámci medzinárodnej výmeny informácií, takže nie je pravdou, že sa k takto zisteným skutočnostiam žalobca nemohol vyjadriť. Žalobca mal informácie o konaní správca dane o všetkých jeho zisteniach, mal možnosť v priebehu kontroly na nich reagovať, podávať návrhy, predložiť dôkazy ktoré by vyvrátili zistenia správca dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ako aj požiadať správcu dane o prerokovanie týchto zistení. Žalobcovi nebolo upreté právo na vyjadrenie k zisteniam správca dane a teda neboli porušené žiadne jeho práva.

105. Žalobca namietal, že boli porušené jeho procesné práva, nakoľko žiadal správcu dane o predĺženie lehoty na umožnenie oboznámiť sa s obsahom zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 06.11.2019, ktorá bola poslednou zápisnicou vo vyrubovacom konaní a správca dane odmietol túto lehotu žalobcovi predĺžiť a poskytnúť.

Správny súd poukazuje, že z obsahu administratívneho spisu daňových orgánov je zrejmé, že predmetná zápisnica zo dňa 06.11.2019 má necelých 31 strán, z toho dve tretiny tvoria citované pripomienky žalobcu. Zápisnica nadväzovala na daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie november 2016. Nešlo o ďalšie konanie v rámci vyrubovacieho konania, nakoľko žalobca vo svojich pripomienkach k protokolu nepredložil žiadne dôkazy a nenavrhol ďalšie zisťovania, ktoré by mali za následok vykonanie ďalšieho dokazovania. Správca dane sa v tejto zápisnici vysporiadal so všetkými pripomienkami žalobcu. Z dôvodu, že žalobcom neboli označené žiadne nové dôkazy, správca dane poňal predmetnú zápisnicu ako poslednú, čo aj uviedol v predmetnej zápisnici. Z týchto skutočností vyplýva, že správca dane nepoznačil vyrubovacie konanie vadou nezákonnosti a už vôbec neporušil, nezasiahol do práv žalobcu.

106. Žalobca namietal nezákonnosť realizovanej medzinárodnej výmeny informácií (MVI), následkom čoho dôkazy a zistenia vyplývajúce z MVI nie je možné absolútne použiť ako dôkazný prostriedok.

Z administratívneho spisu daňových orgánov vyplýva, že správca dane za účelom získania informácií o predmetných obchodoch podal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií na príslušné daňové správy v Poľsku a Česku a následne prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. 101731683/2018 s uvedením, že daňová kontrola bude prerušená do doby kým správca dane nezíska potrebné informácie pre správne určenie dane, o čom upovedomil aj žalobcu. Žalobca v priebehu celého výkonu daňovej kontroly tieto skutočnosti ani raz nespochybnil. Správca dane zaslal

žalobcovi oznámenie zo dňa 15.04.2019, ktoré žalobca prevzal dňa 17.04.2019, že dôvody pre ktoré sa kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september až december 2016 prerušila, pominuli dňa 09.04.2019. Dĺžka daňovej kontroly bola ovplyvnená objektívnymi okolnosťami, ktoré nemohol správca dane ovplyvniť. V súlade s Nariadením Rady č. 904/2010 zo 07.10.2010 (Nariadenie) dožiadaný orgán zaslal informáciu o nemožnosti vybaviť medzinárodnú žiadosť v trojmesačnej lehote s uvedením predpokladaného dátumu zaslania odpovede, resp. kedy bude mať k dispozícii doklady preverovaného daňového subjektu, na základe ktorých bude schopný túto žiadosť vybaviť. Správca dane aktívne sledoval termíny vybavovania predmetných žiadostí, zasielanie čiastočných odpovedí zo strany zahraničnej finančnej správy, z ktorých nevyplynula potreba zaslania urgencií.

107. Nedôvodná je aj námietka žalobcu, že správca dane umelo predlžoval výkon daňovej kontroly. Správcom dane bola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly v lehote 12 mesiacov v súlade so zákonom. Správny súd poukazuje, že 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. Keďže lehoty neplynú, v žiadnom prípade nemožno namietat nečinnosť správcu dane danom čase. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september až december 2016 bola začatá dňa 29.12.2017, výkon daňovej kontroly bol prerušený dňa 06.09.2018, správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly dňa 09.04.2019. Kontrola bola ukončená dňa 14.06.2019 doručením protokolu v súlade s § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku. Výkon daňovej kontroly trval 318 dní, teda nepresiahol časový interval jedného roka. Daňová kontrola bola prerušená v súlade s § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku. V súlade s § 61 ods. 5 písm. b/ Daňového poriadku, ak bola kontrola prerušená, lehota na jej výkon neplynie, to znamená, že doba medzi začatím daňovej kontroly a jej ukončením môže byť dlhšia ako jeden rok. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aktívne sledoval termíny vybavovania predmetných žiadostí, zasielanie čiastočných odpovedí zo strany zahraničnej finančnej správy a nebolo potrebné zaslať urgencie správcovi dane. Požadované informácie v rámci medzinárodnej výmeny informácií mali jednoznačne súvis s obchodnými vzťahmi žalobcu a spoločnosťou Mima Market, s.r.o. a mali podstatný vplyv na správne určenie dane u žalobcu.

108. 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 poukazuje, 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“.

109. Vo vzťahu k námietkam uvedeným v žalobe, 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 síce, 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 dodržania 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.

110. 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 získaný 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).

111. Žalobca v žalobe namietal aj neuvedenie dôvodu správcovi dane na vykonanie daňovej kontroly. Správny súd argumentuje, že daňová kontrola bola začatá v súlade s § 46 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane a v daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do 8 dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

Správny súd zdôrazňuje, že daňová kontrola u žalobcu nebola začatá na základe zápisnice o začatí daňovej kontroly, kde v súlade s § 46 ods. 3 Daňového poriadku je potrebné okrem iných povinných náležitostí uvádzať dôvod začatia daňovej kontroly. Žalobca dňa 21.11.2017 prevzal oznámenie o začatí daňovej kontroly zo dňa 02.11.2017. V zákonom stanovenej lehote žalobca zaslal dňa 27.11.2017 správcovi dane elektronicky žiadosť o odklad lehoty začatia kontroly o 40 dní, t.j. do 04.01.2018. Správca dane v odpovedi na túto žiadosť žalobcu oznámil žalobcovi, že podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku daňová kontrola nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Štyridsiaty deň odo dňa doručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly bol 31.12.2017. Z uvedeného dôvodu nebolo možné predĺžiť termín začatia daňovej kontroly do 04.01.2018. Správca dane oznámil žalobcovi termín začatia daňovej kontroly na deň 29.12.2017 z dôvodu, že štyridsiaty deň pripadol na deň 31.12.2017, čo bola nedeľa. Žalobca s takto začatou daňovou kontrolou súhlasil, nevzniesol námietky voči neuvedeniu dôvodu začatia daňovej kontroly pri samotnom začatí tejto kontroly a nevzniesol ani takéto námietky v rámci celého priebehu výkonu tejto daňovej kontroly.

112. Žalobca namietal, že správca dane v rozhodnutí vychádzal z úkonov realizovaných zo strany Národnej kriminálnej agentúry (NAKA) Národnej jednotky finančnej polície a neprihliadol na výsluch svedkov v trestnom konaní K. D. a M. R. zo dňa 12.06.2018. K tejto námietke správny súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu, aj z rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé, aby správcovi boli poskytnuté takéto informácie, a na tieto by sa správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly, aj vo vyrubovacom konaní v súvislosti so spoločnosťou Mima Market, s.r.o. odvolával. Taktiež nie je k dispozícii znalecký posudok, ktorý mal byť vypracovaný vo vzťahu k ekonomickej činnosti spoločnosti Mima Market, s.r.o. v súvislosti s trestným konaním vedeným proti A. M. D.. Žalobca ani žiadnymi relevantnými dôkazmi nepreukázal svoje tvrdenie, že existencia a realnosť dodávok spoločnosťou Mima Market, s.r.o. bola objektivizovaná NAKA. Keďže správca dane nemal k dispozícii zistenia NAKA, ktoré uvádzal žalobca, nemohol ich v žiadnom prípade použiť ako podporný dôkazný prostriedok.

113. K tvrdeniu žalobcu, že správca dane vyhodnotil zadovážené informácie v neprospech žalobcu a že iné skutočnosti, ktoré svedčia v prospech žalobcu, správca dane opomenul, správny súd konštatuje, že správca dane nemal k dispozícii celé výsluchy svedkov K. D. a M. R., ktoré mala podľa tvrdenia žalobcu realizovať NAKA. Žalobca citoval len časť výsluchov týchto svedkov, čo vzbudzuje podozrenie, že žalobca predložil len tú časť výsluchu, o ktorej predpokladá, že by mohla svedčiť v jeho prospech. Správca dane preto tieto výsluchy nepovažoval za použiteľné a nepovažoval ich ani za relevantný dôkaz, ktorý by zmenil závery správcu dane.

114. Žalobca v žalobe argumentoval, že v predmetnom zdaňovacom období spoločnosť Mima Market, s.r.o. disponovala prenajatými skladovacími priestormi, hmotnými predmetmi potrebnými pre manipuláciu s hydinou, dovezenými mäsovými výrobkami, že zamestnávala vodičov a skladníkov. Žalobca citoval aj obchodné názvy odberateľov, ktorí patrili medzi zákazníkov spoločnosti Mima Market, s.r.o. Z toho vyplýva záver, že správca dane absolútne nevykonával dokazovanie vo vzťahu k obchodným partnerom žalobcu, že nevykonával zisťovanie majetkových pomerov v čase zdaňovacieho obdobia a že sa nevenoval zisteniu personálnej základne spoločnosti Mima Market, s.r.o..

Správny súd v tejto súvislosti poukazuje, že uvedené skutočnosti boli predmetom výsluchu svedkov- konateľov spoločnosti Mima Market, s.r.o., na ktorých sa žalobca nezúčastnil. V priebehu daňovej kontroly boli predložené medzinárodné prepravné listy, ktoré potvrdzovali prepravu tovaru od zahraničných spoločností CEDROB S.A. (PL) resp. SPÓLKA JAWNA MIKULEC S.A. priamo na Slovensko žalobcovi a prevzatie tohto tovaru žalobca na nich sám potvrdzoval, preto nebolo potrebné vykonať dokazovanie vo vzťahu k spoločnosti Mima Market, s.r.o. ohľadom majetkových pomerov tak, ako to namietal žalobca.

115. Žalobca v správnej žalobe opakovane poukazoval na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 3Sžf/1/2011 (R 1/2011). Správny súd konštatuje, že predmetný rozsudok nerieši vzniknutú situáciu obchodného vzťahu žalobcu so spoločnosťou Mima Market, s.r.o.. Správca dane na základe dokladov predložených žalobcom a vykonaním následných preverovaní zamietol žalobcovi právo na odpočítanie dane z dôvodu, že žalobca bol zapojený do podvodného reťazca, o čom mal vedomosť. Neuznanie práva na odpočítanie dane zdôvodnil judikatúrou Európskeho súdneho dvora. Správca dane v protokole a následnom rozhodnutí jasne uviedol schému fakturačného reťazca schému skutočnej dodávky tovaru na základe predložených dokladov daňovým subjektom (medzinárodné prepravné listy) a následných zistení správcu dane, čo v závere svojho dokazovania jasne odôvodnil príslušnými judikátmi Európskeho súdneho dvora.

Naviac k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 správny súd poukazuje, že právny názor v ňom vyslovený bol už prekonaný novšou judikatúrou Najvyššieho súdu SR a následne Najvyššieho správneho súdu SR.

116. Ku konštatovaniu žalobcu o možnosti zváženia, že bol v reťazci ako nevinne zúčastnený subjekt, správca dane správne a podrobne odôvodnil, že žalobca určoval cez ktoré spoločnosti bude tovar dodávaný a miesto kam bude dodávaný; že žalobca bol informovaný o realizácii objednávok v rámci reťazca; že žalobca vedel, že je zapojený do tohto reťazca nakoľko samotný obchod riadil a preberanie tohto tovaru preukazoval. Na základe týchto skutočností aj správny súd zastáva názor, že žalobca nemôže byť považovaný za nevinne zúčastnený subjekt v takomto reťazci.

Žalobca už na základe ním predložených dokladov vedel o charaktere predmetného obchodu, navyše, ak sa to všetko uskutočňovalo v jeho prevádzkových priestoroch. Žalobca mal od začiatku vedomosť o takto realizovaných obchodoch, preto správny súd súhlasí s názorom daňových orgánov, že nárok na

odpočítanie dane v súlade s judikatúrou ESD je chránený iba za situácie, že platiteľ dane o zámere skrátiť daň nevedel a s prihliadnutím na všetky okolnosti ani nemohol vedieť a prijal všetky opatrenia, ktoré by vylúčili jeho účasť na takomto konaní, čo je v súlade s cieľom Smernice (bod 58 rozsudku C-439/04 a C-440/04 Axel, Kiteľ a Recolta Recycling SPRL). Požadovať od daňového subjektu pri zdaniteľných plneniach, z ktorých odpočítava daň, aby sa uistil, že nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode, a aby konal v dobrej viere, nie je v rozpore s právom únie. Požiadavku dobrej viery spĺňa zdaniteľná osoba vtedy, ak sa nielenže aktívne nepodieľa na daňovom podvode, ale ani nevie resp. nemôže vedieť, že sa na ňom podieľa. Platiteľ, ktorý vedel alebo mal vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH sa musí považovať v súlade so smernicou za účastníka na tomto podvode bez ohľadu na to, či má z tohto plnenia prospech.

Žalobca mal vedomosť o obchodných vzťahoch medzi spoločnosťami CEDROB S.A. resp. SPÓLKA JAWNA MIKULEC S.A. – Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. – Mima Market s.r.o. – Podtatranská hydina a.s., nakoľko ich sám riadil, čo bolo v priebehu výkonu daňovej kontroly preukázané a podrobne popísané tak v oboznámení, protokole z daňovej kontroly, aj v rozhodnutí správca dane.

117. K tvrdeniu žalobcu, že v priebehu daňovej kontroly predložil požadované listinné dôkazy preukazujúce riadne splnenie podmienok podľa § 45 ods. 1 zákona o DPH a tým vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, nakoľko disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami, pričom na preukázanie opaku, ktoré nastali u dodávateľa a subdodávateľov znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správca dane, správny súd dôvodí, že na splnenie zákonných podmienok pre vznik práva na odpočet dane nestačia len predložené doklady, faktúry resp. zmluvy, ale daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, teda skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý je uvedený na faktúre ako dodávateľ. Pokiaľ nie je preukázané, že tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet len samotná existencia daňového dokladu, hoci by obsahoval všetky formálno-právne náležitosti. Predložené medzinárodné prepravné listy žalobcom nepreukazovali, že dodávateľom tovaru bola spoločnosť Mima Market, s.r.o. V prípade predložených dokladov v súvislosti s obchodnými vzťahmi so spoločnosťou BEST MEAT, s.r.o. správny súd poukazuje, že žalobca nepredložil faktúry v súlade s § 74 písm. f) zákona o DPH, čo pri posudzovaní práva na uplatnenie odpočítania dane nemožno odpustiť. Ekonomická činnosť daňového subjektu je plne pod jeho kontrolou, dodávateľov si vyberá slobodne, ale za svoje rozhodnutia pri vykonávaní ekonomickej činnosti nesie plnú zodpovednosť. Ak vezme na seba riziko, že si nepreverí obchodných partnerov zodpovedá za situácie, v ktorých sa ocitne z titulu vzájomného obchodovania. Teda ak jeho dodávateľ v rámci dokazovania nespolupracuje a nepredloží potrebné dôkazy, musí dôkazy po uskutočnení vzájomných transakcií, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane predložiť kontrolovaný platiteľ, v tomto prípade žalobca. Základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky svojho podnikania (§ 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 265 Obchodného zákonníka právnu ochranu.

118. Správny súd sa stotožnil s konštatovaním správca dane, že dôkazom o tom, že sa o trojstranný obchod nejednalo nebolo samotné účtovanie daňových subjektov, ale zistené skutočnosti, že v tomto prípade sa nejednalo o splnenie podmienok žalobcom citovaného ustanovenia § 45 ods. 1 zákona o DPH, kedy sa na uvedenom obchode nezúčastňovali tri osoby CEDROB S.A. resp. SPÓLKA JAWNA MIKULEC S.A. – Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. – Mima Market s.r.o., ale v uvedenom obchode figuruje aj štvrtá osoba, a to žalobca, ktorý sám preukázal predložením medzinárodných prepravných listov, že tovar prebral od osoby uvedenej ako prvý dodávateľ. Nie je teda možné konštatovať, ako sa žalobca mylne domnieva, že sa jednalo o trojstranný obchod. K uvedenému záveru správca dane dospel na základe predložených dokladov žalobcom, ktoré následne verifikoval zisteniami v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Spoločnosti CEDROB S.A., aj SPÓLKA JAWNA MIKULEC S.A. popreli, že by boli účastní na trojstrannom obchode, kde by vystupovali ako prvý dodávateľ. Česká spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ, s.r.o. ako prvý odberateľ a následne spoločnosť Mima Market, s.r.o. ako druhý odberateľ. Žalobca vedel, že spoločnosť Mima Market s.r.o. nebola druhým odberateľom tovaru v trojstrannom obchode. Zvlášť keď na medzinárodných prepravných listoch je jednoznačne v oddiele 24 potvrdené prebratie tovaru spoločnosťou Podtatranská hydina a.s. (t.j. žalobcom), čím aj takýmto spôsobom bola vylúčená existencia trojstranného obchodu).

119. 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. 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 prispôbil 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.

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 neuniesol svoje dôkazné bremeno vyplývajúce z jeho tvrdení.

120. 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 správcou 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.

121. 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“.

122. 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 správcou 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. neuniesol svoje dôkazné bremeno.

123. 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.

124. 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.

125. 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 správnej zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde u škode 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 správca 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 neobozretne, 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.

126. 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 obozretnosť 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.

127. 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“.

128. 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 realnosť 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 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).

129. 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 zrejماً 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 problematickosť pripravovanej, uzatváratej, 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 spochybniť 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 veci, konkrétnym zodpovedným prístupom, môže daný subjekt správcovi dane preukázať, že nebol a vzhľadom na všetky okolnosti veci, 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 M. N. 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 podvođe alebo zneužití práva nepodieľal“.

130. 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 podvođe (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 podvođe 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 hmotnoprávnych 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 hmotnoprávnych 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 hmotnoprávnych 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)".

131. 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).

132. 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.

133. 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.

134. 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.

135. 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. D.), 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 CILFIT 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).“

136. 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.

137. 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.

138. 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).