

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/1/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200165
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 01. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2023:4019200165.10

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členov senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a JUDr. Mareka Olekšáka, v právnej veci žalobcu: W. T., nar. XX. XX. XXXX, H. XXXX/XX, C., IČO: 34 761 543, zastúpeného advokátom JUDr. Ivom Babjakom, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, IČO: 42 227 534, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 30. 03. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100267231/2019 zo dňa 22. 01. 2019, takto

rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a**.

Žalovanému právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Z predloženého administratívneho spisu správny súd zistil, že žalobca podal za zdaňovacie obdobie február 2015 daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty, v ktorom okrem iného uviedol základ dane pri dodaní tovaru a služby v sume 12.917,96 eur, základ dane pri dodaní tovarov a služieb s oslobodením od dane v sume 278.881,44 eur, daň celkom v sume 2.627,94 eur, odpočítanie dane celkom v sume 50.774,60 eur, z toho podľa ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z.z.) v sume 50.730,25 eur a uplatnil si nárok na nadmerný odpočet na tejto dani v sume 48.146,66 eur.

2. Dňa 14. 05. 2015 sa u žalobcu začala daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2015, a to na základe oznámenia správcu dane zo dňa 30. 04. 2015. Správca dane dňa 14. 05. 2015 spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, ktorého sa zúčastnil žalobca. Odpovedal na otázky zamestnancov správcu dane, keď uviedol, že predmetom jeho podnikateľskej činnosti je nákup mrazeného mäsa od slovenských dodávateľov a jeho následný predaj do Českej republiky. Zároveň žalobca predložil tam uvedené doklady.

3. Správcovi dane boli okrem iného predložené faktúry, pri ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Jednalo sa o:

- faktúru vystavenú spoločnosťou ALFA-R s.r.o. pod č. 323150040 zo dňa 10. 02. 2015 na sumu 74.234,88 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 12.372,48 eur) s označením dodávky: Seara, BR 2172, soľ, výr./spotr.: 11/2014 - 05/2016, O55-Kur.prsia 6x2kg v množstve 1.790,00 KAR, spolu s dodacím listom zo dňa 10. 02. 2015, na ktorom je uvedený: BR 2170, spotr.: 5/2016, O55-Kur.prsia

6x2kg, listinou zo dňa 10. 02. 2015 označenou ako „príjem cudzích ukladateľov“, na ktorej je uvedený: palety 22 ks, Kur. prsia sol. SEARA, 1.790 KT a 21.480 kg,

- faktúru vystavenú spoločnosťou ALFA-R s.r.o pod č. 323150042 zo dňa 11. 02. 2015 na sumu 75.313,15 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 12.552,19 eur) s označením dodávky: zn. PERDIX, BR466, výroba 24. 09. 2014, spotreba 17. 03. 2016, E71-Kur.prsia sol 8x2 kg v množstve 1.362 KAR, spolu s dodacím listom zo dňa 11. 02. 2015, na ktorom je uvedený: Zn. PERDIX, BR466, výroba 24. 09. 2017, spotreba 17. 03. 2016, E71-Kur.prsia sol 8x2kg v množstve 1.362 KAR, listinou zo dňa 11. 02. 2015 označenou ako „príjem cudzích ukladateľov“, na ktorej je uvedený: palety 19 ks, Kuracie prsia 8/2 sol. Perdix, 1.362 KT a 21.792,- kg,

- faktúru vystavenú spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o. pod č. 1501136 dňa 16. 02. 2015 na sumu 76.059,65 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 12.676,61 eur) s označením dodávky: kuracie prsia solené BR (6x2kg), Značka: Seara, Šarža: BR 4202 BR 4202, šarža: 08122014T2, výr./spotr.: 08. 12. 2014 // 05. 06.2016 v množstve 22.008 spolu s dodacím listom zo dňa 16. 02. 2015 s totožným označením dodávky v množstve 22.008, listinou zo dňa 16. 02. 2015 označenou ako „príjem cudzích ukladateľov“, na ktorej je uvedený: palety 23 ks, Kur. prsia 6/2 sol. SEARA, 1.834 KT a 22.008 kg,

- faktúru vystavenú spoločnosťou A.P.P.I spol. s r.o. ako dodávateľom pod č. 201500016 zo dňa 03. 02. 2015 na sumu 75.531,46 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 12.588,58 eur) s označením dodávky: mrazené kurací prsia sol. 2kgx6, zn. aurora, miesto vykládky Mraziarne a.s. Sládkovičovo, vodič Dostal, SPZ 5M70100, 5M70607, BR3125, šarža:1014110322, výr./spotr.: 03. 11. 2014/26. 04. 2016, množstvo: 22.008, spolu s dodacím listom zo dňa 03. 02. 2015 s totožným označením dodávky v množstve 22.008, potvrdením zo dňa 03. 02. 2015 o prijatí tovaru k faktúre, listinou zo dňa 03. 02. 2015 označenou ako „príjem cudzích ukladateľov“, na ktorej je uvedený: palety 28 ks, Kur. prsia 6/2 sol. AURORA, 1.834 KT a 22.008 kg,

- faktúru vystavenú spoločnosťou FRIGOLOG, s.r.o. pod č. 20150064 dňa 13. 02. 2015 na sumu 1.440,- eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 240,- eur), predmetom ktorej bola fakturácia dopravy tovaru vykonanej dňa 09. 02. 2015, 11. 02. 2015 a 12. 02. 2015 spolu so záznamom o prevádzke vozidla nákladnej dopravy zo dňa 09. 02. 2015 (trasa Nové mesto nad Váhom - Sládkovičovo - Kunovice - Nové Mesto nad Váhom), zo dňa 11. 02. 2015 (trasa Nové mesto nad Váhom - Sládkovičovo - Kunovice - Nové Mesto nad Váhom) a zo dňa 12. 02. 2015 (trasa Nové mesto nad Váhom - Sládkovičovo - Kunovice - Nové Mesto nad Váhom), listinou „výdaj cudzích ukladateľov“ zo dňa 09. 02. 2015 (palety 28 ks, Kur. prsia 6/2 sol. AURORA, množstvo 1.834 KT a 22.008 kg), zo dňa 11. 02. 2015 (palety 20 ks, Kur. prsia 6/2 sol AURORA, množstvo 1.790 KT a 21.480 kg) a zo dňa 12. 02. 2015 (palety 19 ks, kuracie prsia 8/2 sol. Perdix, množstvo 1.362 KT a 21.792 kg) a dokladmi CMR zo dňa 09. 02. 2015, 11. 02. 2015 a 12. 02. 2015, na ktorých je v kolónke „tovar prevzal“ pečiatka spoločnosti inpost spol. s r. o. so sídlom v Českej republike,

- faktúru vystavenú spoločnosťou Mraziarne a.s. Sládkovičovo pod č. 34150136 zo dňa 02. 03. 2015 na sumu 1.214,18 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 202,36 eur), predmetom ktorej bola fakturácia služby - skladovanie za mesiac február 2015 podľa priloženej prílohy.

Žalobca ako dodávateľ tiež predložil tri faktúry pre odberateľa: Conflans Energy, s.r.o. so sídlom v Českej republike, a to pod č.:

- 150017 zo dňa 09. 02. 2015 v sume 70.425,60 eur s označením dodávky: Mraz. kur. prsia BK BR 3125 Aurora, 6x2 kg, soľ, BR 3125, výr./spotr.: 03. 11. 2014/26. 04. 2016, šarža: 1014110322, množstvo: 22.008 kg spolu s dodacím listom zo dňa 09. 02. 2015, dokladom CMR č. SK E 7642053 zo dňa 09. 02. 2015 a listinou zo dňa 09. 02. 2015 s označením „výdaj cudzích ukladateľov“,

- 150019 zo dňa 11. 02. 2015 v sume 68.736,- eur s označením dodávky: mraz. kur. prsia BK BR 2172 Seara, 6x2 kg, BR 2172, soľ, výr./spotr.: 27. 11. 2014/22. 05. 2016, šarža: 408149.171, množstvo: 21480 kg spolu s dodacím listom zo dňa 11. 02. 2015, dokladom CMR č. SK E 7642054 zo dňa 11. 02. 2015 a listinou zo dňa 11. 02. 2015 s označením „výdaj cudzích ukladateľov“,

- 150021 zo dňa 12. 02. 2015 v sume 69.734,40 eur s označením dodávky: mraz. kur. prsia BK BR 466 Perdix, 8x2 kg, soľ, BR 466, výr./spotr.: 26. 11. 2014/19. 05. 2016, šarža: 3124330B12, množstvo: 21.792 kg spolu s dodacím listom zo dňa 12. 02. 2015, dokladom CMR č. SK E 7642055 zo dňa 12. 02. 2015 a listinou zo dňa 12. 02. 2015 s označením „výdaj cudzích ukladateľov“.

Ďalej žalobca ako dodávateľ predložil faktúru pre odberateľa: Žouželka s.r.o. pod č.:

- 150022 zo dňa 17. 02. 2015 v sume 69.985,44 eur s označením tovaru: mraz. kur. prsia BK BR 4202 Seara, 6 x 2 kg, soľ, BR 4202, výr./spotr.: 08. 12. 2014/05. 06. 2016, šarža: 08/12/2014T2 v množstve 22008 kg, spolu s dodacím listom zo dňa 17. 02. 2015, dokladom CMR č. SK E 7642047 zo dňa 17. 02. 2015 a listinou zo dňa 17. 02. 2015 s označením „výdaj cudzích ukladateľov“.

Správcovi dane žalobca predložil i zoznam prijatých faktúr, zoznam vydaných faktúr, evidenciu DPH dokladov a výpisy z účtov za február 2015.

4. Správca dane v máji 2015 zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorou žiadal o informácie k prevereniu dodania tovaru daňovému subjektu Žouželka s.r.o. so sídlom v Českej republike, pričom konkrétne okrem iného žiadal i o preverenie existencie tovaru, jeho skutočného dodania, množstva, spotrebiteľa a pod. podľa pripojenej faktúry č. 150022 zo dňa 17. 02. 2015.

5. Dožiadaný Daňový úrad Banská Bystrica pobočka Žiar nad Hronom v podaní zo dňa 03. 06. 2015 (odpoveď na dožiadanie) oznámil zistené skutočnosti týkajúce sa dodávateľa žalobcu, t.j. spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o. (podľa faktúry č. 201500016 zo dňa 03. 02. 2015) a zaslal i zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 01. 06. 2015, na ktorom bola za prítomnosti žalobcu vypočítaná konateľka spoločnosti O. J..

Dňa 26. 06. 2015 bola správcovi dane doručená odpoveď dožiadaného Daňového úradu Trenčín pobočka Nové mesto nad Váhom na jeho dožiadanie ohľadne spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. (podľa faktúry č. 1501136 zo dňa 16. 02. 2015) ako dodávateľa žalobcu spolu so zápisnicou o ústnom pojednávaní zo dňa 18. 06. 2015 (na ktorom bol vypočítaný konateľ uvedenej spoločnosti X.. S. I.) a s faktúrou č. 21501079 zo dňa 12. 02. 2015 v sume 74.739,17 eur vystavenou spoločnosťou MARKET CENTRUM, s. r. o. ako dodávateľom pre spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o. ako odberateľa.

Dňa 08. 09. 2015 bola správcovi dane doručená odpoveď dožiadaného Daňového úradu Trnava pobočka Galanta ohľadne daňového subjektu ALFA-R s.r.o. (dodávateľ žalobcu) spolu so zápisnicou o ústnom pojednávaní zo dňa 11. 08. 2015, na ktorom bol ako svedok vypočítaný N. K. (konateľ spoločnosti).

6. Správcovi dane bola dňa 14. 09. 2015 doručená odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorá sa týkala spoločnosti Žouželka s.r.o. a v ktorej bolo okrem iného uvedené, že odberateľom tovaru z faktúry č. 150022 (vystavenej žalobcom ako dodávateľom spoločnosti Žouželka s.r.o.) bola spoločnosť Malec a Vavrik spol. s r.o.. Žiadosťou zo dňa 09. 11. 2015 správca dane žiadal o doplnenie odpovede, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 29. 12. 2015.

7. Dňa 07. 10. 2015 bola správcovi dane doručená odpoveď dožiadaného Daňového úradu Bratislava ohľadne daňového subjektu MARKET CENTRUM, s. r. o. spolu so zápisnicou o ústnom pojednávaní zo dňa 25. 09. 2015, na ktorom bol vypočítaný konateľ spoločnosti K. K..

Ďalšia odpoveď bola doručená správcovi dane dňa 04. 12. 2015 spolu so zápisnicou o ústnom pojednávaní zo dňa 26. 11. 2015, na ktorom bol opätovne vypočítaný K. K..

Dňa 07. 12. 2015 bola správcovi dane doručená odpoveď dožiadaného Daňového úradu Prešov pobočka Poprad zo dňa 01. 02. 2015 (týkajúca sa spoločnosti FEGA-FROST, s.r.o.) spolu so zápisnicou o ústnom pojednávaní zo dňa 30. 11. 2015, na ktorom bol ako svedok vypočítaný F. Z. (konateľ spoločnosti).

8. V administratívnom spise sa nachádza žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií do Českej republiky, v ktorej správca dane žiadal o preverenie spoločnosti Conflans Energy, s.r.o. so sídlom v Českej republike, ktorá bola odberateľom žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období.

9. Správca dane predvolal na pojednávanie svedka K. Z. (v kontrolovanom zdaňovacom období konateľ spoločnosti METAL MARKET s.r.o., ktorá bola vymazaná z obchodného registra v máji 2015) z adresy jeho trvalého pobytu, pričom zásielka sa vrátila s poznámkou doručovateľa, že adresát je neznámy a iná jeho adresa nebola zistená.

10. Dňa 16. 03. 2016 bola správcovi dane doručená odpoveď dožiadaného Daňového úradu Trenčín pobočka Partizánske týkajúca sa spoločnosti Slovakia Food Trading, s. r. o. spolu so zápisnicou o ústnom pojednávaní zo dňa 16. 02. 2016, na ktorom bol ako svedok vypočítaný konateľ spoločnosti W. N..

11. Rozhodnutím zo dňa 17. 03. 2016 správca dane v zmysle ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z.z.) prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to od 22. 03. 2016 do získania informácií potrebných pre správne určenie dane. Dôvodom prerušenia daňovej kontroly bolo zaslanie žiadosti o medzinárodnú

výmenu informácií č. 1779549/2016 (ohľadne spoločnosti Conflans Energy, s.r.o. so sídlom v Českej republike). Predmetné rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 22. 03. 2016.

Odpoveď na túto žiadosť bola správcovi dane doručená dňa 21. 04. 2016 a v podaní zo dňa 25. 04. 2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 21. 04. 2016 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a pokračuje sa v jej výkone.

12. Následne správca dane zaslal ďalšie tri žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií ohľadne spoločností Twardzik CZ, s.r.o., MYO-FOOD, s.r.o. a SLOVPOS CZ a.s. (všetky so sídlom v Českej republike). Rozhodnutím zo dňa 26. 04. 2016 prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že je potrebné získať ďalšie informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to od 29. 04. 2016 do dňa získania potrebných informácií pre správne určenie dane. Dôvodom prerušenia daňovej kontroly bolo zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 556077/2016, č. 557600/2016 a č. 557520/2016 (ohľadne vyššie uvedených troch spoločností so sídlom v Českej republike). Predmetné rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 29. 04. 2016.

Dňa 14. 06. 2016 bola správcovi dane doručená odpoveď týkajúca sa spoločnosti MYO-FOOD, s.r.o., dňa 12. 07. 2016 mu bola doručená odpoveď týkajúca sa spoločnosti Twardzik CZ, s.r.o. a dňa 19. 10. 2016 bola správcovi dane doručená odpoveď týkajúca sa spoločnosti SLOVPOS CZ a.s. spolu s prílohami.

Správca dane v podaní zo dňa 20. 10. 2016 oznámil žalobcovi, že dňa 19. 10. 2016 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a pokračuje sa v jej výkone.

13. Dňa 24. 10. 2016 správca dane spísal úradný záznam o nahliadnutí do spisov z daňových kontrol (v spoločnosti CORAL spol. s r.o., u žalobcu a iných daňových kontrol) a do výsluchov na KÚFS, pričom dokumenty, do ktorých nahliadol si pripojil k úradnému záznamu. Takto získal informácie od Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Galanta, (týkajúce sa spoločnosti N&Y s.r.o., J-ten s. r. o., ktoré nie sú registrované na RVPS Galanta), Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Košice (o tom, že spoločnosť N&Y s.r.o. nebola registrovaná ako príjemca v mieste určenia a zásielky potravín živočíšneho pôvodu z iného členského štátu EÚ do SR nenahlasovala), Daňového úradu Košice (týkajúce sa spoločnosti N&Y s.r.o.), Daňového úradu Trenčín pobočka Nové mesto nad Váhom (týkajúce sa spoločnosti FRIGOLOG, s.r.o.), Kriminálneho úradu finančnej správy (ohľadne osoby K. Z.), Daňového úradu Trenčín pobočka Partizánske, Daňového úradu Trenčín pobočka Prievidza (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 01. 03. 2016 spísaná s K. C. - konateľom spoločnosti Access line s. r. o. od 15. 12. 2014 do 15. 04. 2015), pričom z takto získaných informácií si vyhotovil fotokópie.

14. Následne správca dane zaslal ďalšiu žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií ohľadne spoločností Malec a Vavrik spol. s r.o. so sídlom v Českej republike a rozhodnutím zo dňa 24. 10. 2016 prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že je potrebné získať ďalšie informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to od 26. 10. 2016 do dňa získania potrebných informácií pre správne určenie dane. Dôvodom prerušenia daňovej kontroly bolo zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 1643122/2016 (ohľadne vyššie uvedenej spoločností so sídlom v Českej republike). Predmetné rozhodnutie bolo zaslané na adresu splnomocneného zástupcu žalobcu zapísanú v obchodnom registri, ale zásielka sa vrátila správcovi dane s tým, že nebola prevzatá v odbernej lehote.

Dňa 09. 03. 2017 bola správcovi dane doručená odpoveď českej finančnej správy vo veci týkajúcej sa daňového subjektu Malec a Vavrik spol. s r.o. so sídlom v Českej republike spolu s listinnými dokladmi (výpisy z účtu, výdajové pokladničné doklady, faktúry).

V podaní zo dňa 13. 03. 2017 správca dane oznámil žalobcovi že dňa 09. 03. 2017 pominuli prekážky, pre ktoré bolo daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej výkone.

15. V ďalšom podaní zo dňa 13. 03. 2017 správca dane oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými v rámci predmetnej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február 2015, súčasťou ktorého bolo preverenie dodávateľov ako i preverenie odberateľov so sídlom v Slovenskej republike a v Českej republike, ako aj vyhodnotenie nákupu a predaja mrazených kuracích pŕs vo februári 2015. Oboznámenie (doručené zástupcovi žalobcu dňa 20. 03. 2017) obsahovalo okrem iného i poučenie, že žalobca má právo sa vyjadrovať v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia a navrhnúť, aby boli v protokole uvedené jeho vyjadrenia k nim s tým, že ak má žalobca nové doklady, dôkazy, resp. vyjadrenia, ktoré chce predložiť, môže tak urobiť do 8 dní odo dňa doručenia tohto oboznámenia.

16. Dňa 27. 03. 2017 bol spísaný úradný záznam o nahliadnutí do spisu daňového subjektu CORAL, spol. s r.o. (zdaňovacie obdobie august 2014, január 2015 a marec 2015) a RUGALA s.r.o., pričom si vyhotovil fotokópie tam uvedených listín, ktoré sa stali súčasťou administratívneho spisu v predmetnej veci.

17. Dňa 27. 03. 2017 správca dane spísal protokol z daňovej kontroly, ktorý bol spolu s výzvou zo dňa 27. 03. 2017 na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam doručený zástupcovi žalobcu dňa 29. 03. 2017. Zástupca žalobcu dňa 12. 04. 2017 nahliadol do administratívneho spisu, o čom bol spísaný úradný záznam, v ktorom sú uvedené dokumenty, ktoré mu boli predložené k nahliadnutiu a dokumenty, z ktorých si vyhotovil mobilným telefónom kópie. Následne podal žalobca vyjadrenie, ktoré bolo doručené správcovi dane dňa 14. 04. 2017.

18. Dňa 25. 05. 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za prítomnosti zástupcu žalobcu, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole zo dňa 27. 03. 2017.

19. Dňa 05. 06. 2017 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 50.189,86 eur za zdaňovacie obdobie február 2015. Na základe odvolania žalobcu zo dňa 26. 06. 2017, doplneného v podaní zo dňa 14. 07. 2017, žalovaný rozhodnutím zo dňa 01. 12. 2017 zrušil rozhodnutie správcu dane zo dňa 05. 06. 2017 pre jeho nezákonnosť, spočívajúcu v porušení relevantných ust. § 3 ods. 1, 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 3 písm. c/ a ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom ho zároveň inštruoval, ako má vo veci ďalej postupovať (doplniť dokazovanie v zmysle preverenia skutočností viažúcich sa k spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, v ktorej mal mať prenajaté skladovacie priestory aj žalobca ako i dokazovanie vo vzťahu k spoločnosti ALFA-R s.r.o. s tým, že bude potrebné, aby žalobca preukázal, aké rozumné opatrenia prijal, aby sa uistil, že plnenia, ktoré uskutočnil, nevedú k podozreniu z jeho účasti na daňovom podvode a iné).

20. Dňa 22. 02. 2018 bol správcovi dane doručený mail od spoločnosti ALFA-R s.r.o. obsahujúci pohyby zo skladu za obdobie od 10. 02 2015 do 12. 02. 2015.

21. Dňa 29. 03. 2018 správca dane nahliadol do spisu z výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014 a marec 2014 u daňového subjektu TENDERFOOD AB, s. r. o. a vyhotovil si fotokópie listín (zápisnice správcu dane, t.j. Daňového úradu Trenčín pobočka Nové mesto nad Váhom o ústnom pojednávaní zo dňa 28. 09. 2015 a 29. 09. 2015 o výsluchu svedkov - zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, a to V. W. - skladová evidентka, K. H. - skladník, A. S. - skladník, K. X. C. - hlavný účtovník, zápisnica spísaná na Kriminálnom úrade finančnej správy Bratislava dňa 12. 02. 2015 o podaní vysvetlenia zo strany riaditeľa tejto spoločnosti X. T. E.), ako i do spisu z vyrubovacieho konania vykonaného u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2015, odkiaľ si taktiež vyhotovil fotokópie potrebných listín (zápisnica správcu dane, t.j. Daňového úradu Nitra o ústnom pojednávaní zo dňa 27. 03. 2018 o výsluchu svedkov - zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, a to V. W. - skladová evidентka, K. H. - vedúci skladu, J. I. - vodič vozíka).

Dňa 25. 06. 2018 správca dane spísal úradný záznam o nahliadnutí do spisu z daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2015 u daňového subjektu NUBAKO s.r.o., v rámci ktorej bola spoločnosťou MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo poskytnutá kniha evidencie vjazdu a výjazdu motorových vozidiel Sládkovičovo, ev. č. 2/V75, z ktorej si správca dane vyhotovil kópie tých strán, ktoré sa týkali zdaňovacieho obdobia február 2015.

22. V podaní zo dňa 25. 06. 2018 (doručenom zástupcovi žalobcu dňa 09. 07. 2018) správca dane vyzval žalobcu, aby predložil dôkazy a preukázal, aké rozumné opatrenia prijal, aby sa uistil, že plnenia, ktoré uskutočnil vo februári 2015 nevedú k podozreniu z jeho účasti na daňovom podvode, a to v lehote 8 dní odo dňa doručenia výzvy. Žalobca reagoval v podaní zo dňa 16. 07. 2018.

23. Dňa 02. 08. 2018 správca dane spísal úradný záznam o nahliadnutí do spisov z daňových kontrol u dodávateľov žalobcu a vyhotovil si fotokópiu protokolu zo dňa 28. 03. 2018 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl až december 2014 a január až máj 2015 v spoločnosti ALFA-R s.r.o., fotokópiu protokolu zo dňa 26. 05. 2016 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až marec 2015 v spoločnosti Slovakia Food Trading, s. r. o., fotokópiu rozhodnutia zo dňa 18. 07. 2016, ktorým bol tejto spoločnosti vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty

za zdaňovacie obdobie február 2015 v sume 317.865,07 eur, fotokópiu protokolu zo dňa 07. 03. 2018 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty v spoločnosti MARKET CENTRUM, s. r. o. za zdaňovacie obdobie február až máj 2015, fotokópiu protokolu zo dňa 25. 05. 2018 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty A.P.P.I spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2015.

Dňa 02. 08. 2018 správca dane spísal úradný záznamom o nahliadnutí do spisu z daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty v spoločnosti ALFA-R s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2014 až máj 2015 a vyhotovil si fotokópiu potvrdenia zo dňa 12. 01. 2010 o registrácii prevádzkarne potravinárskeho podniku pre potraviny živočíšneho pôvodu a jej činnosti (ktoré vydala Regionálna veterinárna a potravinová správa Galanta) ako i ďalších listín, ktoré založil do administratívneho spisu.

24. Dňa 03. 08. 2018 správca dane spísal zápisnicu ústnom pojednávaní o priebehu a výsledkoch dokazovania v predmetnej veci za účasti žalobcu a jeho právneho zástupcu.

25. Dňa 15. 08. 2018 správca dane vydal rozhodnutie, ktorým určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 50.189,86 eur za zdaňovacie obdobie február 2015, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 48.146,66 eur a vyrubil mu daň v sume 2.043,20 eur (nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní žalobcu v sume 48.146,66 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 2.043,20 eur, rozdiel v sume 50.189,86 eur, rozdiel dane na úhradu v sume 2.043,20 eur).

26. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 17. 09. 2018 doplnené v podaní zo dňa 15. 10. 2018.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

27. O podanom odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 22. 01. 2019 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 15. 08. 2018 potvrdil.

V odôvodnení svojho rozhodnutia okrem iného uviedol, že správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval pravdivosť údajov uvedených žalobcom v podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015. Správca dane sa pri výkone daňovej kontroly zamerával aj na opodstatnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane na základe predložených faktúr, na ktorých je v pozícii dodávateľa uvedená spoločnosť:

- ALFA-R s.r.o. (uplatnené právo na odpočítanie dane spolu v sume 24.924,67 eur) na základe faktúry č. 323150040 zo dňa 10. 02. 2015 v sume 74.234,88 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 12.372,48 eur) a faktúry č. 323150042 zo dňa 11. 02. 2015 v sume 75.313,15 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 12.552,19 eur), ku ktorým boli pripojené dodacie listy a doklady s označením „Príjem cudzích ukladateľov“,

- TENDERFOOD AB, s. r. o. (uplatnené právo na odpočítanie dane v sume 12.676,61 eur) na základe faktúry č. 1501136 zo dňa 16. 02. 2015 v sume 76.059,65 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 12.676,61 eur), ku ktorej bol predložený dodací list a doklad „Príjem cudzích ukladateľov“

- A.P.P.I spol. s r.o. (uplatnené právo na odpočítanie dane v sume 12.588,58 eur) na základe faktúry č. 201500016 zo dňa 03. 02. 2015 v sume 75.531,46 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 12.588,58 eur), ku ktorej bol pripojený dodací list, potvrdenie o prijatí tovaru k faktúre č. 201500016 a doklad „Príjem cudzích ukladateľov“.

Správca dane preveroval formálne deklarovajú realizáciu zdaniteľných plnení podľa predložených dokladov a na základe zisteného skutkového stavu konštatoval, že zdaniteľné plnenia deklarované v obchodnom reťazci tuzemských dodávok: Access line s. r. o. › Slovakia Food Trading, s. r. o. › FEGA FROST, s.r.o. › ALFA-R s.r.o. › žalobca, v obchodnom reťazci tuzemských dodávok: METAL MARKET s.r.o. › MARKET CENTRUM, s. r. o. › TENDERFOOD AB, s. r. o. › žalobca a v obchodnom reťazci tuzemských dodávok: N&Y s.r.o. › A.P.P.I spol. s r.o. › žalobca sa neuskutočnili tak, ako to vyplýva z predmetných faktúr. Skutočné dodanie tovaru v súlade s ust. § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z.z.) nebolo preukázané. Ak nedošlo k dodaniu tovaru v zmysle ust. § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., jednotlivým dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa ust. § 19 ods. 1 tohto zákona, a preto odberateľovi - žalobcovi zapojenému v tomto obchodnom reťazci, nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane spolu v sume 50.189,86 eur podľa ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.

Žalobca si ako platiteľ dane prijatými faktúrami od troch tuzemských dodávateľov uplatnil podľa ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane z tovaru (mrazené kuracie mäso), ktorý mal podľa ust. § 43 tohto zákona následne dodať do iného členského štátu (Česká republika)

ako dodávky oslobodené od dane. Podľa zistení správcu dane bol však tento tovar využívaný na deklarovanie dodaní typu tzv. „karusel“, so zapojením článkov charakteristických pre daňové podvody - „zmiznutý obchodník“, „náravník“ a „dodávateľ do iného členského štátu“. Tovar, ktorý bol v neustálom fakturačnom kolobehu sa kupoval systémom „do skladu“, pričom krajina pôvodu a krajina konečnej spotreby nebola ani rozsiahlym dokazovaním správcu dane preukázaná. Išlo o obchod bez reálneho opodstatnenia s cieľom uplatniť odpočítanie dane a čerpať nadmerné odpočty v reťazci obchodníkov s komoditou „kuracie mäso“, na ktoré sa pri správe daní v zmysle ust. 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z.z.) neprihliada. Jednotlivým dodávateľom žalobcu (ako aj ich dodávateľom) nevznikla daňová povinnosť z reálneho dodania tovaru podľa ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a žalobcovi ako platiteľovi dane nevzniklo právo na odpočítanie dane z tohto tovaru podľa ust. § 49 ods. 1 tohto zákona. Dodávateľom (ako aj ich dodávateľom) vznikla povinnosť zaplatiť daň z dôvodu jej uvedenia vo faktúre podľa ust. § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z..

28. V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný reagoval na jednotlivé námietky žalobcu v odvolaní. S poukazom na ust. § 46 ods. 2, ods. 9 písm. a/, ods. 10 prvá a druhá veta, § 61 ods. 1 písm. b/, ods. 3 prvá a druhá veta, ods. 4, 5 zákona č. 563/2009 Z.z., na NARIADENIE RADY (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj nariadenie č. 904/2010) a obsah administratívneho spisu žalovaný konštatoval, že daňová kontrola u žalobcu bola začatá dňa 14. 05. 2015 a dňa 29. 03. 2017 ukončená (dňom doručenia protokolu zo dňa 27. 03. 2017 spolu s výzvou zo dňa 27. 03. 2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole). V priebehu daňovej kontroly nastali situácie, kedy správca dane, vyhodnotil, že pre správne určenie dane je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, konkrétne nariadenia č. 904/2010, a preto vypracoval žiadosti vo forme štandardizovaného formulára „SCAC“. Prostredníctvom kontaktnej osoby pre medzinárodnú výmenu informácií u správcu dane bolo v štandardizovanej forme žalovanému, oddelenie CLO zaslaných šesť žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, v súvislosti s ktorými správca dane trikrát využil možnosť prerušenia daňovej kontroly, a to rozhodnutím zo dňa 17. 03. 2016 od 22. 03. 2016 do 21. 04. 2016, rozhodnutím zo dňa 26. 04. 2016 od 29. 04. 2016 do 19. 10. 2016 a rozhodnutím zo dňa 24. 10. 2016 od 26. 10. 2016 do 09. 03. 2017. Podmienka určená v ust. § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. bola v posudzovanom prípade splnená. Dôvodom na prerušenie daňovej kontroly bola skutočnosť, že správca dane potreboval podľa osobitného predpisu získať informácie a podklady pre správne určenie dane. Ak má správca dane pokračovať v daňovom konaní (resp. v daňovej kontrole) vtedy, keď pomínú dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené, môže v konaní pokračovať až vtedy, keď od žalovaného (oddelenie CLO) sám obdrží informácie a podklady získané z medzinárodnej výmeny informácií. V prípade prvého prerušenia bola daňová kontrola prerušená do 21. 04. 2016, v prípade druhého prerušenia do 19. 10. 2016 a v prípade tretieho prerušenia do 09. 03. 2017, teda vždy do dňa, v ktorom kontaktná osoba pre medzinárodnú výmenu informácií u správcu dane obdržala odpoveď na zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Žalovaný bol toho názoru, že odvolacia námietka žalobcu o nezákonnom prerušení daňovej kontroly a na ňu nadväzujúce ďalšie námietky ohľadne nezákonnosti samotnej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je bezdôvodná. Medzinárodná výmena informácií v oblasti dane z pridanej hodnoty sa uskutočňuje podľa osobitného predpisu a týmto predpisom je nariadenie č. 904/2010, ktoré obsahuje i vymedzenie pojmov (ústredný kontaktný úrad, kontaktné oddelenie, príslušný úradník, žiadajúci orgán). Správca dane vyhodnotil, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, t.j. nariadenia č. 904/2010 a ako žiadajúci orgán vypracoval žiadosť o poskytnutie informácie (vyplnil formulár „SCAC“) a prostredníctvom kontaktnej osoby túto žiadosť zaslal na ústredný kontaktný úrad (Finančné riaditeľstvo SR, oddelenie CLO), ktorý v rámci svojich kompetencií postúpil žiadosť príslušnému orgánu žiadaného štátu. Zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií sa považuje za zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly, nakoľko bez potrebných informácií a podkladov, ktoré sa dajú zistiť len osobitným spôsobom, správca dane nemôže správne určiť daň. V oddiele 2, čl. 10 nariadenia č. 904/2010 sú uvedené lehoty na poskytovanie informácií pre žiadaný orgán, ktoré sa majú chápať ako maximálne lehoty a tieto sa nemajú prekračovať. Z uvedeného však nie je možné vyvodiť záver, že ak žiadaný orgán tieto lehoty nedodrží, resp. si nesplní svoje povinnosti, musí žiadajúci orgán pokračovať v daňovej kontrole aj napriek tomu, že odpoveď na zaslanú žiadosť neobdržal. To všetko najmä s ohľadom na skutočnosť, že vo výrokovej časti rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly je získanie podkladov pre správne určenie dane jedinou akceptovateľnou podmienkou na pokračovanie v daňovej kontrole. Dôsledky nedodržania lehoty na odpoveď žiadaným orgánom nie sú stanovené a nie je možné stotožniť sa s názorom žalobcu, že uvedený stav má za následok nedodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly u správcu

dane. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR č.k. IV. ÚS 116/2013-11 zo dňa 28. 02. 2013, z ktorého vyplýva záver, že v dôsledku riadneho prerušenia daňovej kontroly neplynú lehoty na jej vykonanie, ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodné dožiadania, na vybavenie ktorých dožiadané orgány príslušných členských štátov nedodrжали lehoty stanovené v Nariadení rady (ES) č. 1798/2003, resp. v Nariadení rady (EÚ) č. 904/2010, pričom úprava lehôt na poskytnutie informácií je uvedená v čl. 10 až 12 nového nariadenia a sú prakticky totožné s úpravou platnou do 31. 12. 2011. Prerušenia daňovej kontroly mali za následok, že lehoty podľa zákona č. 563/2009 Z.z. neplynuli a časový rámec na jej vykonanie prekročený nebol (samotný výkon daňovej kontroly trval 340 dní).

K ďalšej námietke (upretie práva vyplývajúceho z ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z.) žalovaný uviedol, že správca dane v podaní zo dňa 13. 03. 2017 oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly a zároveň ho poučil, že má právo sa vyjadrovať v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, pričom na podanie vyjadrenia mu určil lehotu osem dní odo dňa doručenia oboznámenia. Oboznámenie bolo splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručené v priebehu daňovej kontroly dňa 20. 03. 2017, a teda lehota na predloženie vyjadrenia, dokladov a dôkazov uplynula dňa 28. 03. 2017. Žalobca v stanovenej lehote vyjadrenie nepodal. Z dôvodu, aby správca dane dodržal zákonnú jednoročnú lehotu na výkon daňovej kontroly, vypracoval dňa 27. 03. 2017 protokol z daňovej kontroly, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k tam uvedeným zisteniam doručený splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu dňa 29. 03. 2017. Tým bola daňová kontrola ukončená v súlade s ust. § 46 ods. 9 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z.. Správca dane v protokole uviedol, že žalobca bol so zistenými skutočnosťami oboznámený, ale do dňa vyhotovenia protokolu správcovi dane nebolo doručené žiadne vyjadrenie k uvedenému oboznámeniu. Protokol z daňovej kontroly správca dane skutočne vypracoval už dňa 27. 03. 2013, t.j. v siedmy deň lehoty na vyjadrenie sa k oboznámeniu, o čom však žalobca nemal vedomosť do dňa 29. 03. 2017, kedy mu bol doručený protokol z daňovej kontroly. Lehota na vyjadrenie sa k oboznámeniu so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly uplynula dňa 28. 03. 2017 a žalobca ani v posledný deň tejto lehoty nepodal svoje vyjadrenie, teda vedome sa zriekol svojho práva vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo návrhov, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Zo strany správcu dane skutočne nebola dôsledne akceptovaná ním určená plná lehota na podanie vyjadrenia k oboznámeniu, ale žalobca v čase plynutia poskytnutej lehoty nemal vedomosť o ďalších krokoch správcu dane a mal možnosť využiť plnú poskytnutú lehotu na vyjadrenie, no toto právo nevyužil. Žalovaný bol toho názoru, že táto skutočnosť nemá vplyv na zákonnosť samotnej daňovej kontroly a na ňu nadväzujúcich daňových konaní.

K ďalším námietkam (neodstrániteľné vady zákonnosti daňovej kontroly, neumožnenie realizovať právo v priebehu daňovej kontroly, nemožnosť správcu dane vykonávať dokazovanie vo vyrubovacom konaní, ani po zrušení rozhodnutia správcu dane a vrátení veci na ďalšie konanie) žalovaný uviedol, že správca dane vykonáva správu daní a vedie dokazovanie za účelom správneho zistenia dane. Tieto námietky sú vo vzťahu k vyššie uvedeným skutočnostiam právne irelevantné a nemajú vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane. V zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. 04. 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu SR (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Mnohé námietky žalobcu smerovali proti odôvodneniu rozhodnutia žalovaného zo dňa 01. 12. 2017, ktorým žalovaný zrušil prvé rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný ďalej citoval ust. § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. a konštatoval, že rozhodnutie správcu dane preskúmal vo vzťahu k ust. § 63 tohto zákona, pričom zistil, že bolo vydané v súlade so zákonnými požiadavkami. Správca dane v rámci odôvodnenia uviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom jeho rozhodnutia, vysporiadal sa s návrhmi a námietkami žalobcu, uviedol, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a obhájil použitie právnych predpisov, podľa ktorých rozhodol.

K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu, nesprávneho právneho posúdenia veci správcom dane pri daňovej kontrole a vyrubovacom konaní, ako aj žalovaným v odvolacom konaní, žalovaný uviedol, že žalobca nemal žiadnu vedomosť o tom, kto vlastne tovar dodal, aký je jeho pôvod, odkiaľ bol odoslaný, čo priznal v odvolaní a čomu nasvedčujú aj zistenia správcu dane:

V deklarovanom obchodnom reťazci: Access line s. r. o. > Slovakia Food Trading, s. r. o. > FEGA FROST, s.r.o. > ALFA-R s.r.o. > žalobca, bol tovar žalobcovi dodaný v rámci areálu MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo presunutím zo skladu spoločnosti ALFA-R s.r.o.. Ing. N. K. (konateľ spoločnosti ALFA-R s.r.o.) uviedol, že tovar pre žalobcu bol objednaný v spoločnosti FEGA FROST, s.r.o. a táto spoločnosť zabezpečila jeho

prepravu do skladov spoločnosti ALFA-R s.r.o. v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Konateľ FEAGA FROST, s.r.o. F. Z. uviedol, že tovar uvedený na faktúrach pre ALFA-R s.r.o. nakúpil od spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o.. Prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ spoločnosti FEAGA FROST, s.r.o.. F. Z. uviedol, že tovar nebol fyzicky uskladnený v skladoch spoločnosti FEAGA FROST, s.r.o., ale mal byť priamo prepravený dodávateľom Slovakia Food Trading, s.r.o. k odberateľovi ALFA-R s.r.o. v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Za spoločnosť Slovakia Food Trading, s.r.o. všetky úkony vykonával jej konateľ W. N., ktorý uviedol, že tovar nakupoval od spoločnosti Access line s. r. o.. Access line s. r. o. zabezpečoval prepravu a tovar bol priamo dodaný odberateľovi FEAGA FROST, s.r.o.. Tovar sa podľa W. N. vykladal v priestoroch spoločnosti FEAGA FROST, s.r.o. v dedine Polské, kde má spoločnosť FEAGA FROST, s.r.o. mraziarske sklady. Spoločnosť Access line s.r.o. uskutočňovanie ekonomickej činnosti v danej oblasti nepreukázala. Pôvod tovaru je v danom prípade neznámy.

V deklarovanom obchodnom reťazci tuzemských dodávok: METAL MARKET s.r.o. > MARKET CENTRUM, s. r. o. > TENDERFOOD AB, s. r. o. > žalobca, bol tovar žalobcovi dodaný v rámci areálu spoločnosti MRAZIARNE a.s, Sládkovičovo od TENDERFOOD AB, s. r. o.. Pre TENDERFOOD AB, s. r. o. bol tovar naskladnený s dodacou podmienkou MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Tovar si TENDERFOOD AB, s. r. o. objednala v spoločnosti MARKET CENTRUM, s. r. o.. Konateľ spoločnosti MARKET CENTRUM, s. r. o. K. K. sa pri ústnom pojednávaní vyjadril, že dodávateľom tovaru bola spoločnosť METAL MARKET s.r.o.. Prepravu tovaru k TENDERFOOD AB, s. r. o. spoločnosť MARKET CENTRUM, s. r. o. objednala u svojho dodávateľa, pričom zadala miesto vykládky MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Spoločnosť METAL MARKET s.r.o. uskutočňovanie ekonomickej činnosti v danej oblasti nepreukázala. Pôvod tovaru je v danom prípade neznámy.

V deklarovanom obchodnom reťazci tuzemských dodávok: N&Y s.r.o. > A.P.P.I spol. s r.o. > žalobca, bol tovar pre žalobcu dodaný priamo do skladu v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. O. J. (konateľka A.P.P.I spol. s r.o.) uviedla, že preprava tovaru bola uskutočnená mraziarskymi vozidlami, adresu nakládky nevedela a nemala vedomosť ani o tom, kto nakládku uskutočnil, nakoľko prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o.. Adresou vykládky bola spoločnosť MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo a tovar vykladali zamestnanci mraziarní, pričom ich mená nevedela uviesť. Pri vykládke tovaru pre žalobcu nebol v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo za spoločnosť A.P.P.I spol. s r.o. nikto prítomný. A.P.P.I spol. s r.o. nevlastní žiadne skladové priestory a ani nemá uzatvorenú nájomnú zmluvu so spoločnosťou MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. V prípade potreby skladovania tovarov sa toto uskutočňuje prostredníctvom spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o.. S odvolávkou na obchodné tajomstvo O. J. uviedla názov svojho dodávateľa v neprítomnosti žalobcu. Tovar objednala v spoločnosti N&Y s.r.o., pričom nemala vedomosť o tom, odkiaľ spoločnosť N&Y s.r.o. nakúpila predmetný tovar. Spoločnosť N&Y s.r.o. uskutočňovanie ekonomickej činnosti v danej oblasti nepreukázala. Pôvod tovaru a jeho skutočný odosielateľ je v danom prípade neznámy.

V súvislosti s deklarovaným dodaním tovaru do areálu spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo správca dane vyhodnotil ako dôkaz aj Knihu evidencie vjazdu a výjazdu motorových vozidiel Sládkovičovo, ev. č. 2/V75 a zistené skutočnosti uviedol vo svojom rozhodnutí. Ani z týchto údajov nie je zrejmé, kto je skutočným dodávateľom tovaru.

Žalovaný zdôraznil, že predmetom deklarovanych zdaniteľných plnení bola špecifická komodita, akou je potravina živočíšneho pôvodu (zmrazené kuracie mäso) a bolo teda potrebné prihliadať na špeciálnu legislatívu, a to najmä na zákon č. 39/2007 Z.z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 39/2007 Z.z.), zákon č. 52/1995 Z.z. o potravinách v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 52/1995 Z.z.) a VYKONÁVACIE NARIADENIE KOMISIE (EÚ) č. 931/2011 z 19. septembra 2011 o požiadavkách na výsledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu (ďalej aj vykonávacie nariadenie o požiadavkách na výsledovateľnosť), ktorú legislatívu sú povinné subjekty obchodujúce s potravinami dodržiavať a riadiť sa ňou. Realizácia sporných zdaniteľných plnení si preto vyžadovala vyššiu mieru opatrnosti zo strany žalobcu pri výbere obchodných partnerov pre dodanie mrazeného kuracieho mäsa, a to i s ohľadom na potrebu preukázania nárokov vyplývajúcich v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z., ktorý v súvislosti s preukazovaním vecnej a materiálnej stránky deklarovanych odpočítateľných zdaniteľných plnení neliberalizuje dobromyseľného nadobúdateľa. Vykonávacie nariadenie o požiadavkách na výsledovateľnosť je záväzné a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch a vzťahuje sa na všetkých prevádzkovateľov potravinárskych podnikov vo všetkých fázach výroby, spracovania a distribúcie potravín živočíšneho pôvodu vrátane prvovýrobcov, maloobchodu, veľkoobchodu, sprostredkovateľov, skladovateľov a prepravcov potravín živočíšneho pôvodu, pričom osobitne upravuje požiadavky na výsledovateľnosť pre sektor potravín živočíšneho pôvodu tak, že prevádzkovatelia potravinárskeho podniku zabezpečia, aby prevádzkovateľom potravinárskeho

podniku, ktorým sa potraviny dodávajú, boli k dispozícii konkrétne informácie o zásielkach potravín živočíšneho pôvodu (okrem iného presný opis potraviny, objem alebo množstvo potraviny, údaje o dávke, šarži, prípadne zásielke, dátum odoslania). Predpokladá sa, že informácie budú na obchodnom doklade sprevádzajúcom potravinu alebo budú jeho prílohou. Dokazovaním správca dane však bolo zistené, že žalobca ani jeho obchodní partneri nevykonávali podnikanie v súlade s platnou legislatívou pre obchodovanie s potravinami živočíšneho pôvodu. V celom deklarovanom reťazci nie je zrejmé, kedy a prostredníctvom koho vstúpil tovar („údajne“ pôvodom z Brazílie) na územie európskeho spoločenstva a ani to, kto zabezpečil jeho uvedenie na tuzemský trh. Pokiaľ žalobca namietal, že nemal vedomosť o tom, kto bol odosielateľom tovaru, potom je táto skutočnosť jasným znakom toho, že k výkonu svojej ekonomickej činnosti nepristupoval s potrebnou starostlivosťou. V prípade dodávateľa A.P.P.I spol. s r.o. bol tovar pre žalobcu dodaný priamo do skladu v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Skutočnosť, že žalobca nemal ani potrebu zistiť odosielateľa tovaru a napriek tomu s takýmto tovarom obchodoval, nasvedčuje tomu, že predmetom sporných zdaniteľných plnení bola potravina neznámeho pôvodu (potravina, pri ktorej podľa ust. § 2 písm. b/ zákona č. 52/1995 Z.z. nemožno dokladom preukázať prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, alebo pri dovezenej potravine krajinu pôvodu a prevádzkovateľa potravinárskeho podniku), ktorú legálne nenadobudol a ktorú nemá oprávnenie používať na svoje zdaniteľné plnenia, pretože v zmysle ust. § 6 ods. 5 písm. c/ tohto zákona je zakázané potraviny neznámeho pôvodu umiestňovať na trh. V tejto súvislosti žalovaný poukázal napr. na rozsudok Súdneho dvora z 21. 02. 2008, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v. Finanzamt Malchin, C-271/06, body 24 a 25. Správca dane v priebehu dokazovania postupoval eurokonformným spôsobom a v súlade s názormi európskych súdnych dvorov zaslal žalobcovi výzvu zo dňa 25. 06. 2018 na predloženie dôkazov, ktorou ho vyzval na preukázanie skutočností, aké rozumné opatrenia prijal, aby sa uistil, že plnenia, ktoré uskutočnil nevedú k podozreniu z jeho účasti na daňovom podvode. S ohľadom na vymenované opatrenia a vyššie uvedené požiadavky veterinárnej a potravinovej legislatívy je zrejmé, že opatrenia, ktoré žalobca v danom smere prijal, neboli dostatočné. Aj judikáty európskych súdnych dvorov prisvedčili správcovi dane, ktorý nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane za predpokladu, že ako daňový subjekt neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že sa svojím konaním nezapojil do obchodného reťazca, ktorého cieľom je získanie daňovej výhody. Existujú objektívne skutočnosti, že žalobca vedel, mohol vedieť, resp. mal vedieť, že sa svojím konaním zúčastňuje nezákonného a účelového konania. K identifikácii tovaru v predložených faktúrach v jasne definovanom obchodnom reťazci žalovaný ďalej uviedol, že na faktúrach od dodávateľa ALFA-R s.r.o. pod č. 323150040 a č. 323150042 pre žalobcu sú uvedené údaje o tovare, ale šarža výrobku nie je uvedená. Ani na priložených dokladoch nie je bližšia špecifikácia tovaru. Až na faktúrach žalobcu č. 150019 a č. 150021 pre odberateľa Conflans Energy, s.r.o. sa prvýkrát nachádza šarža a množstvo tovaru uvádzané v kg, pričom pri faktúre č. 150021 je dátum výroby a spotreby definovaný odlišne od faktúry č. 323150042 a množstvo tovaru je uvádzané v kg - 21.792 kg. Obdobné nedostatky (konkretizované v rozhodnutí žalovaného) v označení tovaru sú aj na faktúre od spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. pre žalobcu a na faktúre žalobcu pre odberateľa Žouželka s.r.o., ako i na faktúre od spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o. pre žalobcu a na faktúre žalobcu pre odberateľa Conflans Energy, s.r.o..

Ďalšie subjekty zapojené v obchodnom reťazci predmet fakturácie označujú všeobecne ako „dodanie mrazených kuracích prs 2 kg balenie, sol.“ (N&Y s.r.o.), „HM231 - Kur. Prsia 6x2 kg“ (FEGA FROST, s.r.o.), „Mraz, kuracie prsia seara sol,“ (MARKET CENTRUM, s. r. o.), „kuracie prsia sol. mr., značka seara“ (METAL MARKET s.r.o.), „kuracie prsia brazil, 6x2 kg solené“ (Slovakia Food Trading, s. r. o.), „kuřecí prsa 6x2 kg mr.“ (Žouželka s.r.o.), „kuřecí prsa solená aurora 6x2 kg“ (Conflans Energy, s.r.o.). Je nesporné, že v skladových priestoroch žalobcu v objekte spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo sa nachádzal, existoval tovar živočíšneho pôvodu - kuracie mrazené mäso. S ohľadom na vyššie uvedené však nie je možné prisvedčiť tomu, že tovar na faktúrach, resp. v prílohách bol špecifikovaný tak podrobne, aby bola možná jeho jednoznačná identifikácia, ktorá by vylučovala možnosť jeho zapojenia do karuselového obehu. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že ten istý tovar je u jednotlivých článkov reťazca dokonca špecifikovaný často rozdielne.

Ak existujú pochybnosti (a tie v danom prípade boli opodstatnené), je správca dane oprávnený preverovať celý obchodný reťazec (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/24/2012 zo dňa 13. 11. 2012). Správca dane viedol skutočne rozsiahle dokazovanie a s využitím rôznych informácií zistil, že tovar žalobca dodáva do iného členského štátu (Česká republika). Tovar je privezený do skladu spoločnosti INPOST, spol. s r.o. v Kunovicích, resp. do skladu na adrese Horní Počernice, Do Čertous. Služby týchto skladov využívajú viaceré spoločnosti, ktoré si medzi sebou predaj kuracieho mäsa fakturujú v rámci Českej republiky, pričom sa tovar často dodáva bez prepravy (len formálnou zmenou majiteľa v rámci skladu). Následne je tovar predávaný opäť slovenským

odberateľom a je prevezený zo skladu v Českej republike na Slovensko, pričom miestom vykládky sú aj sklady v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo (zistené skutočnosti popísané v odôvodnení rozhodnutia správcu dane). Služby spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, čo sa týka skladovania, zmrazovania a skladovacích služieb, na základe zmluvného vzťahu využívala okrem žalobcu aj spoločnosť ALFA-R s.r.o. a TENDERFOOD AB, s. r. o. K spôsobu, akým spoločnosť MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo poskytuje služby spojené so skladovaním, sa vyjadrili zamestnanci tejto spoločnosti, ktorí sa zhodli, že uskladnenie a vyskladnenie tovaru pre cudzieho ukladateľa prebieha na základe mailovej komunikácie. Ak prebieha presun tovaru pri predaji medzi ukladateľmi v skladových priestoroch spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, potom na základe avíza týchto dvoch spoločností papierovo spracujú túto zmenu v systéme. Fyzicky sa tovar nepremiestňuje. Na sklade sa iba fyzicky preznačí, pričom sa neznačí každé balenie, kartón, resp. paleta, ale len posledná paleta v rade. Rovnako sa zhodli na tom, že nie je možné s určitosťou povedať, či sa jedná o opakovane dodávaný tovar. Nevedeli potvrdiť ani vylúčiť, že sa jedná o ten istý dodávaný tovar, no v podstate skladujú tie isté množstvá. Zamestnankyňa spoločnosti sa vyjadrila, že vidí príjem a výdaj tovaru, opakujúce sa objemy tovarov a evidenčné lístky, čo znamená, že tovar bol viackrát v sklade a niektoré subjekty (medzi nimi i žalobca) naskladňujú ten istý tovar, ktorý si predávajú medzi sebou, resp. ho vyvezú do iného štátu a následne sa tovar po určitom čase znova objaví v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo.

V závere svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že boj proti podvodom je uznaným cieľom Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorú zákon č. 222/2004 Z.z. transponuje. Ak finančné orgány v priebehu daňovej kontroly, či daňového konania zistia objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva (umelý charakter transakcií, personálne prepojenie platiteľov dane, nepreukázanie sídla ekonomickej činnosti, nekontaktnosť platiteľa dane, nepodávanie daňových priznaní, neplatenie vlastnej daňovej povinnosti a mnohé ďalšie objektívne skutočnosti), sú oprávnené tieto skutočnosti uviesť vo svojich rozhodnutiach, ako dôkazy nasvedčujúce zneužitiu práva, ktoré vedú k záveru, že zneužitie práva bolo hlavným cieľom transakcie. Za danej dôkaznej situácie žalovaný konštatoval, že v danej veci ide o umelo vytvorené obchodné reťazce, ktorých hlavnou úlohou nie je riadne vykonávanie podnikateľskej činnosti jednotlivými spoločnosťami zapojenými v tomto reťazci, ale o neoprávnené získanie nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty (uplatnením práva na odpočítanie dane uvedenej na faktúrach, resp. následným oslobodením dodávok tohto tovaru od dane). Súčasťou reťazca je vždy tzv. „zmiznutý obchodník“ (Access line s. r. o., METAL MARKET s.r.o., N&Y s.r.o.). Ide o spoločnosť, ktorá so správcom dane nekomunikuje, nespolupracuje, ku kontrole nepredloží žiadne doklady, ani účtovnú evidenciu. V každej z uvedených spoločností došlo k zásadným zmenám, ktorých výsledkom je niekoľko násobné zľúčenie, resp. ich výmaz „ex off“o. Ani jedna z uvedených spoločností nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2015, v ktorom by priznala akékoľvek vykonávanie ekonomickej činnosti. Spoločnosť Access line s.r.o. podala posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2014 a daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2015 rovnako podané nebolo. Zmiznutý obchodník fakturuje tovar „nárazníku“ (Slovakia Food Trading, s. r. o., FEGA FROST, s.r.o., MARKET CENTRUM, s. r. o., A.P.P.I spol. s r.o. a tie ďalej ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o.) sprostredkovateľskej spoločnosti, ktorá si plní svoje daňové povinnosti, účtuje o predmetných obchodoch, podáva daňové priznania k dani z pridanej hodnoty a vykázanú daň zaplatí. Pravdivosť tvrdení uvádzaných spoločnosťami Slovakia Food Trading, s. r. o., FEGA FROST, s.r.o., ALFA-R s.r.o., MARKET CENTRUM, s. r. o., a A.P.P.I spol. s r.o. v podaných daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015 bola miestne a vecne príslušnými správcami dane preverovaná v priebehu daňových kontrol. Výsledkom týchto daňových kontrol je konštatovanie, že obchodné reťazce, v rámci ktorých mal byť predmetný tovar dodaný, boli vytvorené umelo za účelom získania daňovej výhody. Spoločnostiam v postavení „nárazník“ nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru v zmysle ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., ale z titulu jej uvedenia na daňovom doklade - faktúre (ust. § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z.). Napokon „dodávateľ do iného členského štátu“ (v danom prípade žalobca), ktorý deklaruje nákup tovaru od nárazníkovej spoločnosti (ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o., A.P.P.I spol. s r.o.), uplatňuje si právo na odpočítanie dane v zmysle ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., uskutočňuje dodávky tovaru do iných členských štátov EÚ (Žouželka s.r.o., Conflans Energy, s.r.o.) s oslobodením od dane v zmysle ust. § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. a požaduje vrátenie nadmerného odpočtu. Skutočný pôvod, resp. dovozca tovaru do Európskej únie, či prevádzkovateľ, ktorý prvý nadobudol dodávku mäsa v tuzemsku nie je známy a rovnako nie je známy ani konečný spotrebiteľ. Všetky tieto obchodné reťazce nesú znaky reťazových, resp. karuselových daňových podvodov. Túto skutočnosť podporujú aj závery správcu dane, ktorý vykonal

rozsiahle dokazovanie a zistil, že tovar sa cez sklady v Českej republike vracia späť na Slovensko do skladov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo.

Obchodné reťazce, ktorých súčasťou bol aj žalobca, nesú typické znaky konaní charakteru „reťazový podvod“, či „karuselový podvod“. Žalobca nepostupoval v danej veci s potrebnou odbornou starostlivosťou, keď ignorujúc citlivosť danej komodity a legislatívne požiadavky na jej výsledovateľnosť, neprijal dostatočné opatrenia, aby sa jeho účasť v danom obchodnom reťazci mohla považovať za konanie v súlade s „dobrou vierou“. Za danej situácie bol správca dane plne oprávnený nepriznať žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľov ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o. a A.P.P.I spol. s r.o. a rozhodnutím mu určiť rozdiel dane v sume 50.189,86 eur. Žalobca v odvolaní nepodal námietky, ktoré by zakladali dôvod na zrušenie rozhodnutia správcu dane a z toho dôvodu žalovaný rozhodnutie správcu dane potvrdil.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

29. Žalobou zo dňa 30. 03. 2019 sa žalobca domáhal toho, aby súd preskúmal a zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 22. 01. 2019 ako i rozhodnutie správcu dane zo dňa 15. 08. 2018.

Namietal, že rozhodnutie žalovaného sa zakladá na nedostatočnom zistení skutkového stavu, na nesprávnom právnom posúdení veci, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia a týmto rozhodnutím bol ukrátený na svojich právach.

30. V II. časti žaloby žalobca poukázal na čl. 59 ods. 2, čl. 13 Ústavy SR a na rozhodnutia Ústavného súdu SR (I. ÚS 241/07, I. ÚS 314/2015, I. ÚS 238/06, PL ÚS 36/95), časti ktorých i citoval a ktoré podľa jeho názoru vytvárajú právny rámec ukladania daní. Ďalej poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR (sp. zn. M-SŽ doV 1/00, 6SŽf/13/2014, 3SŽfk/64/2017) a na čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd z 20. 03. 1952 a čl. 11 Listiny základných práv a slobôd.

V predmetnej veci sa daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015 začala dňa 14. 05. 2015 a v súlade s ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z.z.) mala byť ukončená dňa 14. 05. 2016. Rozhodnutím zo dňa 17. 03. 2016 bola daňová kontrola prerušená od 22. 03. 2016 do 15. 04. 2016, prerušenie trvalo spolu 24 dní, čo v súlade s ust. § 61 ods. 5 vyššie citovaného zákona znamenalo predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly do 07. 06. 2016. Daňová kontrola však bola ukončená doručením protokolu až dňa 29. 03. 2017, t.j. po zákonom stanovenej lehote. Prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, uplynuli už dňa 15. 04. 2016 a nie dňa 21. 04. 2016.

Žalobca už vo svojom vyjadrení zo dňa 14. 04. 2017 k predmetnému protokolu vykonal právnu analýzu ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. a bol toho názoru, že správca dane nemôže vydať rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly skôr, ako príslušný orgán zašle žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií na príslušný orgán iného členského štátu. Taktiež poukázal na tú skutočnosť, že v prípade uplatnenia nároku na odpočítanie dane z faktúr vystavených jeho dodávateľmi ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o. a A.P.P.I spol. s r.o. neboli zistené žiadne objektívne skutočnosti, ktoré by preukazovali, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa svojou účasťou na obchodoch s predmetnými dodávateľmi podieľa na podvode s daňou z pridanej hodnoty. Žalobca tiež v tomto svojom vyjadrení zdôraznil, že zo strany správcu dane došlo v priebehu daňovej kontroly k upretiu jeho práva upraveného v ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z..

Správca dane na základe protokolu zo dňa 27. 03. 2017 vydal rozhodnutie zo dňa 05. 06. 2017, v odôvodnení ktorého priznal, že neumožnil žalobcovi v priebehu daňovej kontroly realizovať jeho právo uvedené v ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z.. V odvolaní zo dňa 14. 07. 2017 proti tomuto rozhodnutiu žalobca namietal, že pre správnu aplikáciu ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. musia byť splnené dve zákonné podmienky: 1/ žalovaným musí byť zaslaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému orgánu iného členského štátu a 2/ táto žiadosť musí byť podaná vo forme štandardného formulára prijatého Európskou komisiou. Druhou odvolacou námietkou bola skutočnosť, že zo strany správcu dane neboli zistené žiadne objektívne skutočnosti, ktoré by vo vzťahu k dodávateľom žalobcu preukazovali, že došlo k podvodu na dani z pridanej hodnoty, resp. že predmetné obchody boli poznačené podvodom s touto daňou. Svoju odvolaciu námietku podoprel žalobca poukazom na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-277/14 PPUH Stehcemp.

Žalovaný na základe vyššie uvedeného odvolania rozhodnutím zo dňa 01. 12. 2017 zrušil rozhodnutie správcu dane, vec mu vrátil „na ďalšie konanie a rozhodnutie, pre jeho nezákonnosť spočívajúcu v

porušení relevantných ustanovení daňového poriadku, konkrétne § 3 ods. 1, § 3 ods. 3, § 24 ods. 2, § 63 ods. 3 písm. c), ako aj § 63 ods. 5.“ V odôvodnení predmetného rozhodnutia sa však žalovaný žiadnym spôsobom nevysporiadal s námietkou žalobcu uvedenou v jeho vyjadrení k protokolu týkajúcou sa upretia práva kontrolovaného daňového subjektu podľa ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z.. Zo strany žalovaného tak došlo k porušeniu ust. § 63 ods. 5 tohto zákona. Vyrubovacie konanie po takomto rozhodnutí žalovaného, ktoré preukázateľne nie je vykonané v súlade so zákonom, nemožno považovať za zákonné.

Po vrátení veci na ďalšie konanie vydal správca dane dňa 15. 08. 2018 ďalšie rozhodnutie, v ktorom opakovane priznal, že protokol vyhotovil pred uplynutím lehoty, ktorú sám stanovil žalobcovi, aby tento v nej uplatnil svoje zákonné právo uvedené v ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z.. Toto flagrantné porušenie zákona priznal vo svojom žalobou napadnutom rozhodnutí, pričom bez bližšieho odôvodnenia uviedol, že „daná skutočnosť nemá vplyv na zákonnosť samotnej daňovej kontroly a na ňu nadväzujúcich daňových konaní.“ V tejto súvislosti žalobca poukázal na nález Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. III. ÚS 24/2010, v ktorom ústavný súd zdôraznil, že daňová kontrola, t.j. proces od jej začatia až po jej ukončenie „predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy.“ Pre zákonnosť rozhodnutia o vyrubení dane, či určení jej rozdielu, je akékoľvek procesné pochybenie správcu dane v priebehu daňovej kontroly (t.j. nedodržanie právnych predpisov upravujúcich daňovú kontrolu) vylúčené.

Žalobca už vo svojom vyjadrení zo dňa 14. 04. 2017 k protokolu z daňovej kontroly namietal nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly správcou dane na základe rozhodnutí zo dňa 26. 04. 2016 a zo dňa 24. 10. 2016. Správca dane prerušil daňovú kontrolu skôr, ako príslušný orgán, t.j. Finančné riaditeľstvo SR, Ústredný kontaktný orgán (CLO) zaslal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému orgánu iného členského štátu. Vo vyjadrení k protokolu ako i v odvolaniach zo dňa 14. 07. 2017 a 15. 10. 2018 žalobca podrobil ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. právnej analýze, pričom opakovane zdôrazňoval, že za zákonný spôsob prerušenia daňovej kontroly možno považovať výlučne taký, kedy rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydané správcou dane nebude vyhotovené skôr, ako v deň, kedy príslušný orgán t.j. Finančné riaditeľstvo SR zašle žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému orgánu iného členského štátu. V konkrétnom prípade sa tak nestalo, a preto vyššie uvedené rozhodnutia o prerušení daňovej nemajú za následok neplynutie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čím zo strany správcu dane došlo k porušeniu ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z.. V zmysle nálezu Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. 06. 2010 je potrebné protokol z predmetnej daňovej kontroly považovať za nezákonne získaný dôkaz. Žalobca zároveň poukázal na ďalší nález Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. I. ÚS 238/06 zo dňa 16. 12. 2008, v zmysle ktorého správca dane nesmie vykladať zákon extenzívnym spôsobom. Prax daňových úradov, ktoré vydávajú rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, v deň predchádzajúci dňu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií Finančným riaditeľstvom SR vo forme štandardného formulára prijatého Európskou komisiou, je prejavom extenzívneho výkladu ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z..

V zmysle ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. sa medzinárodná výmena informácií uskutočňuje podľa osobitného predpisu, t.j. mimo právny rámec tohto zákona. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR v konaní pod sp. zn. 9 Aps 5/2010 zo dňa 16. 11. 2010, ktorého časti citoval. Uviedol, že opakovane vo svojom vyjadrení k protokolu a tiež vo svojich odvolaniach proti rozhodnutiam správcu dane zdôraznil, že pri vyhotovení rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 26. 04. 2016 a zo dňa 24. 10. 2016 nebola dodržaná zákonná podmienka na prerušenie daňovej kontroly ustanovená osobitným predpisom, t.j. Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj nariadenie č. 904/2010), ktorou je skoršie zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií príslušným orgánom, ako správca dane vyhotovil predmetné rozhodnutie.

Vysporiadanie sa žalovaného s touto odvolacou námietkou nepovažoval žalobca aj vzhľadom na vyššie citovaný rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR za právne podstatné. Na území Slovenskej republiky platí vnútroštátne právo, ktoré však vzhľadom na článok 7 ods. 2 Ústavy SR prioritizuje pri aplikácii právne záväzné akty Európskej únie. Vo všetkých krajinách EÚ je povinnosťou tieto právne záväzné akty jednotne vykladať, a preto v žiadnom prípade nemožno vyššie citovaný rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR bez podrobenia dôkladnej analýzy ignorovať, resp. pri odlišnom právnom názore je potrebné podať aj príslušné odôvodnenie, z ktorého by vyplývalo, prečo má slovenský finančný orgán iný právny názor.

Ďalej žalobca poukázal na čl. 7, 9 a 10 nariadenia č. 904/2010 a na lehoty, ktoré sú v nich ustanovené ako i na bod 25 preambuly predmetného nariadenia. V prípade prerušenia daňovej kontroly na základe

rozhodnutia zo dňa 26. 04. 2016 bola daňová kontrola prerušená od 29. 04. 2016 do 19. 10. 2016 a na základe rozhodnutia zo dňa 24. 10. 2016 bola daňová kontrola prerušená od 26. 10. 2016 do 09. 03. 2017, čo je v oboch prípadoch viac, ako na medzinárodnú výmenu informácií stanovuje čl. 10 nariadenia. S poukazom na nález Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. I. ÚS 314/2015 (m.m. III. ÚS 226/06, III. ÚS 283/2010) žalobca uviedol, že daňové orgány nemôžu svojvoľne vyhlásiť, že nedodržanie lehoty uvedenej v č. 10 nariadenia č. 904/2010 nemá vplyv na zákonnosť vykonanej daňovej kontroly. Nariadenia sú v zmysle čl. 249 Zmluvy o založení európskych spoločenstiev (ZES) záväzné pre všetky členské štáty a sú priamo použiteľné.

Skutočnosť, že nedodržanie lehoty na prerušenie daňovej kontroly z dôvodu potreby získania informácií podľa čl. 10 nariadenia č. 904/2010 je právne podstatné pre posúdenie dĺžky výkonu daňovej kontroly, nie je len názorom žalobcu, ale vychádza z doteraz zverejnených rozsudkov Krajského súdu v Trnave v konaní pod sp. zn. 14S/2/2016 a Krajského súdu v Bratislave v konaní pod sp. zn. 5S/205/2016 (časti ktorého žalobca v žalobe citoval) a pod sp. zn. 5S/207/2016.

31. V III. časti žaloby žalobca v súlade so svojimi odvolaniami zo dňa 14. 07. 2017 a 15. 10. 2018 a tiež vyjadrením zo dňa 14. 04. 2017 k protokolu z daňovej kontroly poukázal na nedostatočne zistený skutkový stav a nesprávne právne posúdenie veci správcom dane ako i žalovaným.

K daňovej kontrole predložil všetky doklady, ktoré príslušné právne predpisy považujú za podmienku na uplatnenie nároku na odpočítanie dane pri nákupe tovaru (ust. § 49 a § 51 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ďalej aj zákon č. 222/2004 Z.z.). Zároveň všetkým dodávateľom žalobcu (ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o. a A.P.P.I spol. s r.o.) v súlade s ust. § 49 ods. 1 citovaného zákona vznikla daňová povinnosť titulom dodania tovaru žalobcovi, čo títo dodávatelia i potvrdili.

Z daňového spisu ďalej preukázateľne vyplýva, že všetci dodávatelia potvrdili dodanie tovaru žalobcovi, vystavené faktúry riadne zaúčtovali a priznali daňovú povinnosť k dani z pridanej hodnoty, tovar bol reálne dodaný žalobcovi, dodanie tovaru do priestorov skladovateľa a jeho ďalšie skladovanie a manipulácia s ním bolo skladovateľom bezvýhradne potvrdené, žalobca za dodaný tovar riadne zaplatil a tovar preukázateľne ďalej predal.

Žalobca nikdy neprichádzal do kontaktu s dodávateľmi svojich dodávateľov. Nemal žiadnu vedomosť o tom, ktorý dodávateľ dodal tovar jeho dodávateľovi. Keďže si osobne preveroval nakúpený tovar nachádzajúci sa na sklade u skladovateľa, mal prehľad o jeho množstve a kvalite. V žiadnom prípade nemal nielenže žiadnu vedomosť, ale nemal ani žiadnu pochybnosť o tom, že by nákup tovaru od jeho dodávateľov mal byť poznačený podvodom.

Hmotnoprávne podmienky na uplatnenie odpočítania dane podľa ust. § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. žalobca preukázateľne splnil a taktiež splnil podmienky, ktoré na uplatnenie odpočítania dane vyžaduje Smernica Rady 2006/112/ES, ktorá má prioritu pred zákonom č. 222/2004 Z.z.. Žalobca dal do pozornosti súdu, že v celom daňovom spise sa nenachádza ani zmienka o tom, že by sa dopustil nejakého podvodného konania na dani z pridanej hodnoty a ani sám správca dane, či žalovaný nepodali podnet na začatie trestného stíhania žalobcu z dôvodu podozrenia zo spáchania trestného činu daňového podvodu. V tejto súvislosti žalobca upriamil pozornosť súdu na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžfk/49/2017 zo dňa 27. 09. 2018, ktorým najvyšší súd riešil obdobný prípad, keď správca dane nepriznal nárok na odpočítanie dane žalobcovi bez toho, aby zistil objektívne skutočnosti, ktoré by preukazovali, že sa žalobca (kontrolovaný daňový subjekt) dopustil podvodu alebo bol účastný na podvode s daňou z pridanej hodnoty. Časti tohto rozsudku (s odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/1/2011 zo dňa 15. 03. 2011) žalobca v žalobe citoval.

Ďalej zdôraznil, že vo svojich odvolaniach zo dňa 14. 07. 2017 a zo dňa 15. 10. 2018 argumentoval príslušnými rozsudkami Súdneho dvora na podporu svojich tvrdení, že nárok na odpočítanie dane mu možno zamietnuť výlučne z dôvodu, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že vedel alebo mal vedieť, že sa svojim konaním dopúšťa podvodu na dani z pridanej hodnoty. Žalovaný sa k týmto námietkam žiadnym spôsobom nevyjadril, čím je jeho rozhodnutie vyhotovené v rozpore s ust. § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z..

Pozornosť súdu žalobca sústredil na podľa jeho názoru podstatný rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžfk/52/2017 zo dňa 08. 08. 2018, ktorým argumentoval vo svojom odvolaní zo dňa 15. 10. 2018, pričom k tejto argumentácii a judikátom nezaujal žalovaný v napadnutom rozhodnutí žiadne stanovisko. Napriek tomu je vyššie uvedené rozhodnutie Najvyššieho súdu SR pre danú vec právne relevantné, pretože sa týka priamo jedného z dodávateľov žalobcu, ktorý mu dodával tovar v inom zdaňovacom období, a to spoločnosti Mima Market, s. r. o.. V danom prípade sa tiež jednalo o nákup brazílskeho kuracieho mäsa, pričom správca dane neuznal kupujúcemu COSMO, s.r.o. nárok

na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou Mima Market, s .r. o., pretože sa správcovi dane nepodarilo preveriť u dodávateľa tejto spoločnosti, či dodal tovar spoločnosti Mima Market, s. r. o. Už Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č.k. 13S/2/2017-78 zo dňa 14. 06. 2017 zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 08. 11. 2016, ktorým odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 13. 07. 2016. Finančné riaditeľstvo SR podalo kasačnú sťažnosť, ktorú Najvyšší súd SR vyššie citovaným rozsudkom zamietol. Jedná o úplne identický prípad (stačí zmeniť názov spoločnosti COSMO, s.r.o. na W. T. a názov spoločnosti Mima Market, s. r. o. na TENDERFOOD AB, s. r. o. alebo na A.P.P.I spol. s r.o. alebo na ALFA-R s.r.o.), a preto je potrebné tomuto rozsudku venovať náležitú pozornosť. V súvislosti s argumentáciou daňových orgánov ohľadom aplikácie zákona č. 39/2007 Z.z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov dal žalobca do pozornosti súdu bod 58 vyššie uvedeného rozsudku Najvyššieho súdu SR.

32. V závere žaloby (IV. časť) žalobca uviedol, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 22. 01. 2019 a jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane zo dňa 15. 08. 2018 boli vydané v rozpore so zákonom, pretože sa zakladajú na nedostatočnom zistení skutkového stavu, nesprávnom právnom posúdení veci, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia a týmito rozhodnutiami bol žalobca ukrátený na svojich právach.

Žalobca navrhol, aby súd obe tieto rozhodnutia zrušil.

IV. Vyjadrenie žalovaného k žalobe

33. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 08. 08. 2019 k žalobe uviedol, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období, okrem iného, uplatnil i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z konkrétnych faktúr, na ktorých je v pozícii dodávateľa uvedený daňový subjekt ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o. a A.P.P.I spol. s r.o.. Prostredníctvom týchto faktúr žalobca deklaroval, že uvedení dodávateľia mu v kontrolovanom zdaňovacom období dodali tovar - „mrazené kuracie mäso pôvodom z Brazílie“. V priebehu rozsiahleho dokazovania, vedeného správcom dane a podrobne popísaného v odôvodnení jeho rozhodnutia, skutočné dodanie tovaru v súlade s ust. § 8 ods. 1 č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z.z.) nebolo preukázané. Ak nedošlo k dodaniu tovaru v zmysle ust. § 8 ods. 1 tohto zákona, jednotlivým dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., a preto ani odberateľovi - žalobcovi, zapojenému v tomto obchodnom reťazci, nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa ust. § 49 ods. 1 vyššie uvedeného zákona. Dodávateľom (ako aj ich dodávateľom) vznikla povinnosť zaplatiť daň z dôvodu jej uvedenia vo faktúre podľa ust. § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z.. Správca dane posúdil charakter jednotlivých obchodných transakcií a nevzniesol pochybnosti o existencii tovaru, s ktorým sa v sklade spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo (ukladateľ tovaru) v rozhodnom období disponovalo. Spochybnil však opodstatnenosť a priebeh zdaniteľných plnení tak, ako bolo deklarované v jednotlivých obchodných reťazcoch. Tovar, ktorý bol v neustálom fakturačnom obehu, sa priviezol do skladu spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, kde niekoľkokrát zmenil majiteľa. Daňové subjekty nemali potrebu zisťovať odkiaľ a kým bol vlastne tovar do mraziarní odoslaný. Nie je známe, kto potravinu uviedol na tuzemský trh, ani aká je vlastne krajina jej konečnej spotreby. Faktom je, že žalobca nepostupoval v danej veci s potrebnou odbornou starostlivosťou, keď ignorujúc citlivosť danej komodity a legislatívne požiadavky na jej vysledovateľnosť, neprijal dostatočné opatrenia, aby sa jeho účasť v danom obchodnom reťazci mohla považovať za konanie v súlade s „dobrou vierou“. Za danej situácie bol správca dane plne oprávnený nepriznať žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov ALFA-R s.r.o., TANDERFOOD AB, s. r. o. a A.P.P.I spol. s r.o. a rozhodnutím mu určiť rozdiel v sume 50.189,86 eur na dani z pridanej hodnoty.

34. V ďalšej časti svojho vyjadrenia žalovaný reagoval na námietky žalobcu v žalobe.

Uviedol, že správca dane v danej veci vykonal rozsiahle dokazovanie. Všetky zistené skutočnosti, spôsob ich zistenia a vyhodnotenie dôkazov uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia a tieto skutočnosti vychádzajú z predloženého spisového materiálu. Správca dane na základe zistených skutočností konštatoval, že žalobca na vyplatenie nadmerného odpočtu v uplatnenej sume nárok nemá a dokonca bol povinný do štátneho rozpočtu zaplatiť daň. Množstvo objektívnych skutočností svedčí o tom, že žalobca bol súčasťou obchodných reťazcov, ktorých cieľom bolo získanie daňovej výhody v podobe práva na odpočítanie dane z vystavených faktúr, resp. uplatneného nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu. Rovnako objektívne skutočnosti (podrobne uvedené v odôvodnení rozhodnutia žalovaného)

nasvedčujú tomu, že žalobca vedel, mohol, resp. mal vedieť, že je súčasťou takýchto reťazcov. Pri svojej ekonomickej činnosti neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že sa svojím konaním nezúčastní na obchodných transakciách, ktorých cieľom nie je riadne vykonávanie ekonomickej činnosti, ale neoprávnené získanie daňovej výhody. Účasť žalobcu v danom obchodnom reťazci však jednoznačne nie je možné považovať za konanie v súlade s „dobrou vierou“. Za daných okolností bol správca dane oprávnený právo na odpočítanie dane žalobcovi zamietnuť.

K námietke v II. časti žaloby týkajúcej sa dĺžky daňovej kontroly žalovaný uviedol, že táto bola začatá dňa 14. 05. 2015 a dňa 29. 03. 2017 bola ukončená doručením protokolu zo dňa 27. 03. 2017. V priebehu daňovej kontroly nastali situácie, kedy správca dane vyhodnotil, že pre správne určenie dane je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, konkrétne podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj nariadenie č. 904/2010), a preto vypracoval žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo forme štandardizovaného formulára „SCAC“ a tieto zaslal žalovanému, ktorý v rámci svojich kompetencií postúpil žiadosť príslušnému orgánu žiadaného štátu. V súvislosti so zaslanými žiadosťami správca dane využil možnosť prerušenia daňovej kontroly trikrát. V prvom prípade bola daňová kontrola prerušená rozhodnutím zo dňa 17. 03. 2016 (ktoré bolo podľa údajov z informačného systému správcu dane odovzdané na poštovú prepravu dňa 18. 03. 2016) od 22. 03. 2016 do 21. 04. 2016. V druhom prípade bola daňová kontrola prerušená rozhodnutím zo dňa 26. 04. 2016 (ktoré bolo podľa údajov z informačného systému správcu dane odovzdané na poštovú prepravu dňa 27. 04. 2016) od 29. 04. 2016 do 19. 10. 2016. V treťom prípade bola daňová kontrola prerušená rozhodnutím zo dňa 24. 10. 2016 (ktoré bolo podľa údajov z informačného systému správcu dane odovzdané na poštovú prepravu dňa 25. 10. 2016) od 26. 10. 2016 do 09. 03. 2017. Podmienka určená v ust. § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z.z.) bola teda splnená vo všetkých prípadoch.

Ak má správca dane pokračovať v daňovom konaní, resp. v daňovej kontrole, podľa ust. § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. tak môže urobiť až vtedy, keď pominú dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené, t.j. keď od žalovaného, oddelenia CLO, sám obdrží informácie a podklady získané z medzinárodnej výmeny informácií a tak tomu bolo aj v predmetnej veci. V prípade prvého prerušenia daňovej kontroly kontaktná osoba u správcu dane obdržala od žalovaného odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií dňa 21. 04. 2016, v prípade druhého prerušenia to bolo dňa 19. 10. 2016 a v prípade tretieho prerušenia to bolo dňa 09. 03. 2017.

Zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií sa považuje za zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly, nakoľko bez potrebných informácií a podkladov, ktoré sa dajú zistiť len osobitným spôsobom, správca dane nemôže správne určiť daň. Medzinárodná výmena informácií v oblasti dane z pridanej hodnoty sa uskutočňuje podľa osobitného predpisu a týmto predpisom je nariadenie č. 904/2010, v ktorom sú vymedzené pojmy (ústredný kontaktný úrad, kontaktné oddelenie, príslušný úradník, žiadajúci orgán) ako i lehoty na poskytovanie informácií, ktoré sa majú chápať ako maximálne lehoty pre žiadaný orgán, ktoré sa nemajú prekračovať. Z uvedeného však nie je možné vyvodiť záver, že ak žiadaný orgán tieto lehoty nedodrží, resp. si nesplní svoje povinnosti, musí žiadajúci orgán pokračovať v daňovej kontrole aj napriek tomu, že odpoveď na zaslanú žiadosť neobdržal. Dôsledky nedodržania lehoty na odpoveď žiadaným orgánom nie sú stanovené, a už vôbec nie je možné stotožniť sa s názorom žalobcu, že uvedený stav má za následok nedodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly u správcu dane. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na závery, ktoré vyslovil k tejto otázke Ústavný súd SR vo svojom uznesení č.k. IV. ÚS 116/2013-11 zo dňa 28. 02. 2013. Z tohto uznesenia vyplýva záver, že v dôsledku riadneho prerušenia daňovej kontroly neplynú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodné dožiadania, na vybavenie ktorých dožadované orgány príslušných členských štátov nedodrжали lehoty stanovené v Nariadení Rady (ES) č. 1798/2003, resp. v nariadení č. 904/2010, pričom úprava lehôt na poskytnutie informácií je uvedená v čl. 10 až 12 nového nariadenia a je prakticky totožná s úpravou platnou do 31. 12. 2011. Po zohľadnení prerušenia daňovej kontroly, časový rámec na jej vykonanie nebol prekročený a samotný výkon daňovej kontroly trval 340 dní.

K ďalšej námietke žalobcu v II. časti žaloby týkajúcej sa toho, že v priebehu daňovej kontroly došlo k neodstrániteľnej vade zákonnosti, ktorá spočívala v upretí práva žalobcu podľa ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z. žalovaný uviedol, že správca dane oboznámil žalobcu so zisteniami v priebehu daňovej kontroly v podaní zo dňa 13. 03. 2017, pričom ho zároveň poučil, že v zmysle uvedeného ustanovenia zákona má 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. Na vyjadrenie stanovil žalobcovi lehotu 8 dní odo dňa doručenia tohto oboznámenia, ktoré bolo doručené splnomocnenému zástupcovi žalobcu v priebehu daňovej kontroly dňa 20. 03. 2017. Lehota

na predloženie vyjadrení, dokladov a dôkazov uplynula dňa 28. 03. 2017. Žalobca na oboznámenie nereagoval a svoje vyjadrenie v stanovenej lehote nepodal. Z dôvodu, aby správca dane dodržal zákonnú lehotu na výkon daňovej kontroly, vypracoval dňa 27. 03. 2017 protokol z daňovej kontroly, ktorý bol spolu s výzvou zo dňa 27. 03. 2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 29. 03. 2017. Doručením protokolu spolu s výzvou bola daňová kontrola ukončená. Správca dane skutočne protokol z daňovej kontroly vypracoval, zaevidoval a podal na poštovú prepravu už dňa 27. 03. 2013, t.j. v 7. deň lehoty na vyjadrenie sa k oboznámeniu so zisteniami v priebehu daňovej kontroly. O tejto skutočnosti však žalobca nemal vedomosť do 29. 03. 2017, kedy mu bol protokol spolu s výzvou doručený. Ak teda lehota na vyjadrenie uplynula dňa 28. 03. 2017 a žalobca ani v posledný deň tejto lehoty nepodal svoje vyjadrenie, zriekol sa tak vedome svojho práva vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo návrhov, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. V zákonom stanovenej lehote reagoval žalobca na výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Žalovaný konštatoval, že zo strany správcu dane skutočne nebola dôsledne akceptovaná plná lehota na podanie vyjadrenia, ktorá bola žalobcovi priznaná v podaní správcu dane zo dňa 13. 03. 2017. Žalobca v čase plynutia poskytnutej lehoty nemal vedomosť o ďalších krokoch správcu dane a mal možnosť využiť plnú poskytnutú lehotu na vyjadrenie, no toto právo nevyužil. S touto skutočnosťou sa vysporiadal správca dane aj v odôvodnení svojho rozhodnutia. Podľa názoru žalovaného daná skutočnosť nemá vplyv na zákonnosť samotnej daňovej kontroly a na ňu nadväzujúcich daňových konaní.

V III. časti žalobca namietal opätovne (rovnako ako v odvolaní) nedostatočne zistený skutkový stav a nesprávne právne posúdenie veci tak správcom dane pri daňovej kontrole a v nasledujúcom vyrubovacom konaní, ako aj žalovaným v odvolacom konaní. Bol toho názoru, že predložil všetky doklady, ktoré príslušné právne predpisy považujú za podmienku na uplatnenie nároku na odpočítanie dane pri nákupe tovaru, pričom tvrdil, že všetkým jeho dodávateľom v súlade s ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. vznikla daňová povinnosť, čo všetci jeho dodávatelia ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o. a A.P.P.I spol. s r.o. potvrdili.

K tejto námietke žalovaný zaujal stanovisko vo svojom rozhodnutí a bol toho názoru, že správnosť jeho záverov potvrdzuje predložený spisový materiál. Existujú objektívne skutočnosti, že žalobca vedel, mohol vedieť, resp. mal vedieť, že sa svojím konaním zúčastňuje nezákonného a účelového konania, ktorého cieľom je získanie daňovej výhody v podobe neoprávneného odpočítania dane, resp. čerpania nadmerného odpočtu. Aj rozhodnutia európskych súdnych dvorov prisvedčili správcovi dane, ktorý nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane za predpokladu, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že sa svojím konaním nezapojuje do obchodného reťazca, ktorého cieľom je získanie neoprávnenej daňovej výhody.

Ďalej žalovaný k tejto námietke uviedol, že vykonávacie nariadenie komisie (EÚ) č. 931/2011 z 19. septembra 2011 o požiadavkách na vysledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu (ďalej aj vykonávacie nariadenie o požiadavkách na vysledovateľnosť) právne zaistilo, že prevádzkovatelia potravinárskych podnikov zabezpečia, aby prevádzkovateľom potravinárskych podnikov, ktorým sa potraviny dodávajú a na požiadanie aj príslušnému orgánu boli k dispozícii názov a adresa prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, ktorý potravinu odoslal (čl. 3 ods. 1 písm. c/) a názov a adresa odosielateľa (vlastníka), ak sa líši od prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, ktorý potravinu odoslal (čl. 3 ods. 1 písm. d/). Podľa spôsobu, akým zamestnanci skladových priestorov popísali spôsob manipulácie s tovarom je zrejmé, že žalobca pri jeho naskladnení a ani vyskladnení nebol vždy prítomný, nekontroloval jeho označenie a ani kvalitu. Žalobca nemal ani potrebu zistiť pôvod tovaru, pričom túto skutočnosť priznal v odvolaní, opakovane v priebehu daňovej kontroly i vyrubovacieho konania a nasvedčovali tomu aj zistenia správcu dane uvedené a vyhodnotené v jeho rozhodnutí. Žalobca nežiadal od svojich dodávateľov informáciu, odkiaľ bol tovar odoslaný. Táto skutočnosť je zároveň jasným znakom toho, že k výkonu svojej ekonomickej činnosti nepristupoval s potrebnou starostlivosťou.

Podľa žalovaného žalobca nepostupoval s potrebnou starostlivosťou ani pokiaľ išlo o potrebnú špecifikáciu tovaru. Na faktúrach a dodacích listoch vystavených dodávateľmi je tovar špecifikovaný veľmi stručne a všeobecne. Zo všetkých predložených dokladov nie je možné identifikovať údaje o dávke, šarži, prípadne zásielke (čl. 3 ods. 1 písm. g/ vykonávacieho nariadenia o požiadavkách na vysledovateľnosť) a vzhľadom na opakujúce sa množstvá a rovnaký druh tovaru je podľa názoru žalovaného aj opis potraviny nedostatočne presný (č. 3 ods. 1 písm. a/ vyššie uvedeného nariadenia). V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. 03. 2011. Je nesporné, že v skladových priestoroch žalobcu v objekte MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo sa nachádzal tovar živočíšneho pôvodu - kuracie mrazené mäso. S ohľadom na vyššie

uvedené však nie je možné prisvedčiť tomu, že tovar na faktúrach, resp. v prílohách bol špecifikovaný tak podrobne, aby bola možná jeho jednoznačná identifikácia, ktorá by vylučovala možnosť jeho zapojenia do karuselového obehu.

Žalovaný poukázal na výpoveď K. C., ktorú poskytla Kriminálnemu úradu finančnej správy dňa 12. 02. 2015. Uvedená výpoveď nie je dôkazom, na ktorom by správca dane založil výrok svojho rozhodnutia, v danej veci však poskytuje obraz o danej situácii. Mgr. C. sa vyjadrila k opakovanému dodávaniu toho istého tovaru, označila subjekty (medzi nimi i žalobcu a spoločnosť TENDERFOOD, AB s. r. o.), ktoré naskladňujú ten istý tovar, medzi sebou si ho opakovane dokladovo dodávajú, následne vyvezú do iného štátu a tovar sa následne po nejakom čase znova objaví v sklade spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo.

V závere vyjadrenia žalovaný uviedol, že daňové orgány v procese daňovej kontroly, následného vyrubovacieho konania i odvolacieho konania postupovali v súlade s ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z.z., chránili záujmy štátu a obcí a dbali pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu a iných osôb. Skutočnosť, že žalobca nesúhlasí so závermi a obsahom rozhodnutí je pochopiteľná z dôvodu, že v danej veci sleduje výhradne svoje záujmy (uplatnenie si práva na odpočítanie dane). Pre zachovanie objektívnosti však daňové orgány mali v danej veci na zreteli aj záujmy štátu, ktoré boli neoprávneným konaním žalobcu dotknuté.

35. Žalovaný navrhol, aby súd žalobu zamietol ako nedôvodne podanú.

V. Ďalší priebeh konania

36. V replike zo dňa 16. 09. 2019 žalobca uviedol, že v žalobe zo dňa 30. 03. 2019 uplatnil päť konkrétnych žalobných námietok:

- nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly správcom dane na základe rozhodnutia zo dňa 26. 04. 2016 a zo dňa 24. 10. 2016, nakoľko správca dane prerušil daňovú kontrolu skôr, ako príslušný orgán, t.j. Finančné riaditeľstvo SR, Ústredný kontaktný orgán (CLO) zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému orgánu iného členského štátu, čo spôsobuje nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly,
- upretie práva žalobcovi uvedeného v ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z.z.),
- porušenie ust. § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., nakoľko žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nevysporiadal s námietkou žalobcu o upretí práva vyplývajúceho z ust. § 45 ods. 1 písm. f/ tohto zákona,
- nedodržanie lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, čo spôsobuje nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly,
- právna argumentácia rozsudkom Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžfk/49/2017, podľa ktorého je povinnosťou správcu dane, ktorý neuzná nárok na odpočítanie dane z faktúr vystavených jeho dodávateľom, zistiť objektívne skutočnosti, ktoré by preukazovali, že odberateľ uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane vedel alebo mohol vedieť, že sa dopúšťa podvodného konania.

K nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly žalobca uviedol, že rozhodnutia správcu dane o prerušení daňovej kontroly zo dňa 26. 04. 2016 a zo dňa 24. 10. 2016 nemožno považovať za zákonné, pretože v čase ich vydania nebola splnená zákonná podmienka, a to, že v deň vyhotovenia rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly nebola zaslaná príslušným orgánom t.j. Finančným riaditeľstvom SR žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií príslušnému orgánu iného štátu. V prvom prípade bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydané dňa 26. 04. 2016, ale príslušný orgán zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií až dňa 29. 04. 2016 a v druhom prípade bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydané dňa 24. 10. 2016, ale príslušný orgán zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií až dňa 28. 11. 2016. Ak sa prerušuje daňová kontrola z dôvodu potreby získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu, potom je potrebné pre zákonnosť rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly dodržať spôsob podľa osobitného predpisu, ktorým je Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj nariadenie č. 904/2010). Toto nariadenie je záväzné pre všetky členské štáty a má prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky. Pre zákonnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu potreby získania informácií z medzinárodnej výmeny je potrebné, aby boli dodržané podmienky uvedené v právnom predpise upravujúcom medzinárodnú výmenu informácií a v predmetnej veci to tak nebolo. Tento svoj právny názor žalobca oprel o novšie rozsudky Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/3/2018

zo dňa 21. 02. 2019 (bod 48) a sp. zn. 6Sžfk/62/2017 zo dňa 27. 02. 2019 (bod 74), v ktorých senáty Najvyššieho súdu SR zhodne uvádzajú, že „pri procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácií príslušnému orgánu cudzieho štátu a pokračovať dňom doručenia odpovede.“ Za zákonný spôsob prerušenia daňovej kontroly je preto potrebné považovať také prerušenie, keď správca dane vyhotoví rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly najskôr v deň, kedy príslušný orgán, t.j. Finančné riaditeľstvo SR pošle žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému orgánu iného členského štátu, čo sa vo vyššie uvedených prípadoch nestalo, a preto nemožno rozhodnutia zo dňa 26. 04. 2016 a zo dňa 24. 10. 2016 považovať za zákonné, ktoré by mali za následok prerušenie plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly v zmysle ust. § 563/2009 Z.z..

K porušeniu ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z. žalobca uviedol, že sám žalovaný priznáva, že správca dane vyhotovil protokol už dňa 27. 03. 2017, t.j. skôr, ako uplynula lehota určená správcom dane na vyjadrenie sa k zisteniam správcu dane v priebehu daňovej kontroly. Žalobca teda nemohol realizovať právo vyplývajúce z uvedeného ustanovenia, čo spôsobilo neodstrániteľnú vadu daňovej kontroly a tým aj nezákonnosť vykonaného vyrubovacieho konania.

Ďalej žalobca v replike uviedol, že žalovaný vo svojom vyjadrení nezaujal absolútne žiadne stanovisko k žalobnej námietke, že sa v odôvodnení svojho rozhodnutia zo dňa 01. 12. 2017, ktorým zrušil „prvé“ rozhodnutie správcu dane, žiadnym spôsobom nevysporiadal s námietkou žalobcu uvedenou v jeho vyjadrení k protokolu týkajúcou sa upretia práva podľa ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z.. Žalovaný tak porušil ust. § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., pretože odôvodnenie jeho rozhodnutia neobsahuje jednu z podstatných náležitostí, ktorou je vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu. Vyrubovacie konanie po takomto rozhodnutí žalovaného, ktoré preukázateľne nie je vyhotovené v súlade so zákonom, nemožno považovať za zákonné.

K žalobnej námietke, že prerušenie daňovej kontroly na dobu dlhšiu, ako to stanovuje čl. 10 nariadenia č. 904/2010, spôsobilo nedodržanie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly uvedenej v ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z., žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že „nie je možné vyvodiť záver, že ak žiadaný orgán tieto lehoty nedodrží (lehota uvedená v čl. 10 nariadenia č. 904/2010), resp. si nesplní svoje povinnosti, musí žiadajúci orgán pokračovať v daňovej kontrole aj napriek tomu, že odpoveď na zaslanú žiadosť neobdržal.“ Na argumentáciu žalobcu rozsudkami Krajského súdu v Trnave v konaní pod sp. zn. 14S/2016 (správne malo byť zrejme sp. zn. 14S/2/2016) a Krajského súdu v Bratislave pod sp. zn. 5S/205/2016 a 5S/207/2016 žiadnym spôsobom nereagoval. V tejto súvislosti dal žalobca do pozornosti súdu aj jeden z novších rozsudkov Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02. 07. 2019, v ktorom Najvyšší súd SR výslovne uviedol, že „podľa názoru kasačného súdu, dĺžka prerušenia daňového konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je determinovaná lehotou, v ktorej sú žiadané orgány povinné poskytnúť informácie na základe článkov 7, 9 a 10 nariadenia č. 904/2010“, čím potvrdil právne závery uvedené v oboch vyššie označených rozsudkoch krajských súdov.

V konkrétnom prípade daňová kontrola bola začatá dňa 14. 05. 2015 a v súlade s ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z. mala byť ukončená najneskoršie dňa 14. 05. 2016. Predmetný protokol z daňovej kontroly však bol žalobcovi doručený až dňa 29. 03. 2017. Zákonným spôsobom (rozhodnutím zo dňa 17. 03. 2016, ktoré bolo vydané v súlade so zákonom) bola daňová kontrola prerušená od 22. 03. 2016 do 15. 04. 2016, nakoľko v tento deň bola žalovanému doručená odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií (rozsudky Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. Sžfk/3/2018 zo dňa 21. 02. 2019 a pod sp. zn. 6Sžfk/62/2017 zo dňa 27. 02. 2019). Prerušenie trvalo spolu 24 dní, čo v súlade s ust. § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. znamenalo predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly do 07. 06. 2016.

V prípade prerušenia daňovej kontroly na základe rozhodnutia zo dňa 26. 04. 2016 bola daňová kontrola prerušená od 29. 04. 2016 do 19. 10. 2016 a na základe rozhodnutia zo dňa 24. 10. 2016 bola daňová kontrola prerušená od 26. 10. 2016 do 09. 03. 2017 (podľa tvrdenia žalovaného), čo je v oboch prípadoch viac, ako na medzinárodnú výmenu informácií stanovil čl. 10 nariadenia č. 904/2010. V prípade akceptovania zákonnosti vyššie uvedených rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly, s prihliadnutím na vyššie uvedené rozsudky správnych súdov v Trnave a Bratislave, no najmä na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02. 07. 2019, by daňová kontrola mala byť ukončená najneskôr dňa 07. 12. 2016 (do 14. 05. 2016 ročná zákonná lehota + 24 dní zákonného prerušenia na základe rozhodnutia zo dňa 17. 03. 2016 + 3 mesiace na základe rozhodnutia zo dňa 26. 04. 2016 + 3 mesiace na základe rozhodnutia zo dňa 24. 10. 2016), pričom bola ukončená až dňa 29. 03. 2017. Zo strany správcu dane tak došlo k zrejmemu porušeniu ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z..

V závere repliky žalobca (rovnako ako v žalobe) poukázal na tú skutočnosť, že hmotnoprávne podmienky na uplatnenie odpočítania dane podľa ust. § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov preukázateľne splnil. Taktiež splnil podmienky, ktoré na uplatnenie odpočítania dane vyžaduje Smernica Rady 2006/112/ES, ktorá má prioritu pred uvedeným zákonom. Žalobca vo svojich odvolaniach zo dňa 14. 07. 2017 a 15. 10. 2018 poukázal na judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej nepriznať platiteľovi dane nárok na jej odpočítanie pri nákupe tovaru možno len v jednom jedinom prípade, a to, keď sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že ten, kto si uplatňuje odpočítanie dane z faktúr vystavených jeho dodávateľmi vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na dani z pridanej hodnoty. V celom daňovom spise sa nenachádza ani zmienka o tom, že by sa žalobca dopustil nejakého podvodného konania na dani z pridanej hodnoty. Povinnosť správcu dane, ktorý sa rozhodne neuznať nárok na odpočítanie dane z faktúr vystavených žalobcovi jeho dodávateľmi, preukázať účasť žalobcu na daňovom podvode, jednoznačne vyplýva z rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžfk/49/2017. V tejto súvislosti žalobca dal do pozornosti súdu materiál žalovaného pod č. 243952/2019 zo dňa 29. 04. 2019 označený ako Pracovná pomôcka č. 6/2019/1900202 k posudzovaniu daňových únikov pri daňovej kontrole, v ktorom žalovaný upozornil kontrolných pracovníkov na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17. 10. 2017 (s odkazom na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel, Recolta Recycling) a uviedol, že na to, aby mohol byť odopretý nárok na odpočet z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané štyri konkrétne kumulatívne položené otázky (1/ Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik ?, 2/ Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania ?, 3/ Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené ?, 4/ Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt ?). V konkrétnom prípade nebola splnená ani jedna z týchto podmienok. Z obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľmi nedošlo k daňovému úniku. Dodávatelia žalobcu ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o., A.P.P.I spol. s r.o. a priznali daň z pridanej hodnoty z faktúr vystavených žalobcovi vo svojej účtovnej evidencii a daň odvodili (preukázateľné vylúčenie daňového úniku). Žalobca sa nedopustil žiadneho podvodného konania v súvislosti s nákupom predmetného tovaru od svojich dodávateľov a pri ďalšom predaji tohto tovaru postupoval v súlade so zákonom.

Ak správca dane tvrdí, že došlo k daňovému úniku, je jeho povinnosťou preukázať, v ktorom prípade, t.j. na ktorom stupni obchodného reťazca a v akej sume k daňovému úniku došlo. Ak správca dane má len pochybnosti o vzniku daňového úniku a nevie zdefinovať stupeň, na ktorom k tomuto daňovému úniku došlo, potom v žiadnom prípade nemôže byť prenášaná zodpovednosť za unesenie dôkazného bremena na žalobcu. V rozsudku v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/1/2011 Najvyšší súd SR poukazoval na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky v konaní pod sp. zn. 5 Afs 131/2004 zo dňa 25. 03. 2005, podľa ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Nemožno preto vyvodzovať závery v neprospech kontrolovaného daňového subjektu z toho, že tento nepreukázal skutočnosti ohľadne samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral. Najvyšší súd SR preto dospel k záveru, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

V predmetnej veci nedošlo k daňovému úniku, bola zachovaná zásada neutrality dane z pridanej hodnoty, pretože dodávatelia daň preukázateľne priznali pri vzniku svojej daňovej povinnosti a ani správcou dane a ani žalovaným nebola preukázaná účasť žalobcu na nejakom podvodnom konaní s daňou z pridanej hodnoty.

Žalobca konštatoval, že vyjadrenie žalovaného zo dňa 08. 08. 2019 žiadnym spôsobom nespochybnilo odôvodnenosť žaloby zo dňa 30. 03. 2019 vo všetkých v nej uvedených námietkach.

37. Uznesením č.k. 11S/1/2019-150 zo dňa 28. 07. 2021 správny súd prerušil konanie v predmetnej veci do právoplatného skončenia prejudiciálneho konania vedeného pred Súdny dvorom Európskej únie na návrh Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/34/2018.

O podanom návrhu Najvyššieho súdu SR vo vyššie označenom konaní rozhodol Súdny dvor Európskej únie (desiata komora) rozsudkom zo dňa 30. 09. 2021 vo veci C-186/20 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 dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

Následne tunajší súd vydal uznesenie č.k. 11S/1/2019-161 zo dňa 14. 12. 2021 o pokračovaní v predmetnom konaní, nakoľko pominula prekážka, pre ktorú bolo konanie v predmetnej veci prerušené.

38. Na prejednanie žaloby správny súd na základe návrhu žalobcu (ktorý bol súčasťou žaloby) nariadil pojednávanie na deň 27. 09. 2020 (ktoré nebolo ukončené z dôvodu, že v jeho priebehu bola nahlásená bomba v budove súdu) a na deň 17. 01. 2023, pričom na oboch pojednávaniach sa vyjadril právny zástupca žalobcu.

VI. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

39. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 22. 01. 2019 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 SSP rozsudkom zamietol.

40. Podľa § 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 06. 2015 (teda i v kontrolovanom zdaňovacom období február 2015), predmetom dane je a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniateľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniateľnej osoby,

Podľa § 8 písm. a/ vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je

a/ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehnuteľné 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 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

Podľa § 19 ods. 1 vyššie citovaného zákona, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa § 71 ods. 1 písm. a/, c/, ods. 3 vyššie citovaného zákona, na účely tohto zákona

a/ faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

c/ vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

Zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť

a/ kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,

b/ zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu 29) alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,

c/ elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,

d/ iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

Podľa § 76 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona, platiteľ je povinný uchovávať

a/ kópie faktúr, ktoré vyhotovil alebo ktoré vyhotovil v jeho mene a na jeho účet odberateľ alebo tretia osoba, a prijaté faktúry vyhotovené zdaniteľnou osobou alebo treťou osobou v jej mene a na jej účet po dobu desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú,

41. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6, 8 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom v čase rozhodovania žalovaného), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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.

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.

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.

Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, 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, 2)

b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

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

Podľa § 45 ods. 1 písm. c/, f/ vyššie citovaného zákona, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo c/ predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,

f/ vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona, 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.

Podľa § 47 písm. i/ vyššie citovaného zákona, protokol musí obsahovať

i/ vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f/),

Podľa § 61 ods. 1, 3, 4, 5 vyššie citovaného zákona, správca dane daňové konanie

a/ preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b/ môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)

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.

Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správcu dane písomne oznámi účastníkom konania.

Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 74 ods. 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

42. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z.z.) a to, či žalobcovi ako odberateľovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015 pri ním tvrdenom dodaní tovaru (mrazeného kuracieho mäsa) podľa dvoch faktúr od dodávateľa ALFA-R s.r.o., jednej faktúry od dodávateľa TENDERFOOD AB, s. r. o. a jednej faktúry od dodávateľa A.P.P.I spol. s r.o.. Žalobca v podanej žalobe poukazoval na to, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky stanovené vyššie citovaným zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru od uvedených dodávateľov a na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru dvom odberateľom (Conflans Energy, s.r.o., Žouželka s.r.o.) do iného členského štátu, pričom v daňovom spise sa nenachádza ani zmienka o tom, že by sa dopustil podvodného konania na dani z pridanej hodnoty. Taktiež v žalobe namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z.z.) tvrdiac, že daňové orgány nerešpektovali dĺžku prerušenia a trvania daňovej kontroly, postup pri prerušení daňovej kontroly, neumožnili mu realizovať právo v zmysle ust. § 45 ods.1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z. a nerešpektovali ani zákonné rozloženie dôkazného bremena medzi žalobcu ako daňový subjekt a správcu dane.

43. Vzhľadom na vznesenú námietku žalobcu, týkajúcu sa dĺžky prerušenia a postupu pri prerušení daňovej kontroly ako i dĺžky trvania jej prerušenia, sa súd v žalobcom namietanom rozsahu v predmetnej veci prioritne zameril na zistenie, či bola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2015, nakoľko v prípade, ak by správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil by tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke jej trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Daňová kontrola by v takom prípade nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej by nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, že by takýto protokol použitý bol, tak celé daňové konanie by bolo zaťažené vadou nezákonnosti a rovnako tak by bolo nezákonné i rozhodnutie (ktoré je vlastne zavŕšením celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania), pretože by vychádzalo zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole z takejto nezákonnej kontroly.

Z ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z. jednoznačne vyplýva, že lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, pričom v prípade prerušenia daňovej kontroly sa primerane použije ust. § 61 tohto zákona. Toto ustanovenie (§ 61 ods. 1 písm. b/ vyššie citovaného zákona) dáva správcovi dane možnosť prerušiť daňové konanie, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, pričom je tu odkaz napr. na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010.

Z administratívneho spisu správny súd zistil, že žalobca v zdaňovacom období február 2015 deklaroval v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty dodanie tovaru a služby so základom dane v sume 12.917,96 eur a s daňou v sume 2.583,59 eur, ako i dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane v sume 278.881,44 eur, z toho podľa ust. § 43 ods. 1, 4 zákona č. 222/2004 Z.z. (dodanie tovaru do iného členského štátu) v sume 278.881,44 eur. Ďalej uviedol daň celkom v sume 2.627,94 eur, odpočítanie dane celkom v sume 50.774,60 eur (z toho podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. v sume 50.730,25 eur) a uplatnil si nadmerný odpočet v sume 48.146,66 eur. Žalobca predložil i zoznam vydaných faktúr za zdaňovacie obdobie február 2015, v ktorom sú uvedené i faktúry vystavené pre odberateľov Conflans Energy, s.r.o. (tri faktúry) a Žouželka s.r.o. (jedna faktúra) so sídlom v Českej republike.

Dňa 14. 05. 2015 sa u žalobcu začala daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2015. Z faktúr vystavených žalobcom pre odberateľov (Conflans Energy, s.r.o. a Žouželka s.r.o.) so sídlom v Českej republike, predmetom ktorých bola fakturácia mrazeného kuracieho mäsa ako i z dokladov CMR, ktoré žalobca predložil v rámci daňovej kontroly vyplynula potreba preverenia dodania tovaru do Českej republiky deklarovaným odberateľom, a teda potreba požiadať finančnú správu dotknutého členského štátu (Česká republika) o potvrdenie nadobudnutia dodávok tovaru od žalobcu v zdaňovacom období február 2015 v celkovej hodnote 278.881,44 eur. Žalobcom deklarované dodanie tovaru daňovým subjektom do iného členského štátu má vplyv na daňovú povinnosť žalobcu na dani z pridanej hodnoty, a preto je len logické, že v rámci daňovej kontroly uvedeného zdaňovacieho obdobia a správneho určenia daňovej povinnosti žalobcu bolo potrebné preveriť tieto dodávky a v konečnom dôsledku i správnosť a pravdivosť údajov v daňovom priznaní žalobcu k dani z pridanej hodnoty.

V máji 2015 správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (do Českej republiky vo veci odberateľa tovaru Žouželka s.r.o.), pričom k žiadosti pripojil i faktúry (vrátane faktúry za zdaňovacie obdobie február 2015), ktoré bolo potrebné preveriť. Je plne v kompetencii správcu dane v odôvodnených prípadoch požiadať o poskytnutie medzinárodnej výmeny daňových informácií v zmysle priamo aplikovateľného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie), ktoré sa uplatňuje od 01. 01. 2012 (ďalej aj nariadenie č. 904/2010). Odpoveď českej finančnej správy bola správcovi dane doručená dňa 14. 09. 2015, pričom v podaní zo dňa 09. 11. 2015 zaslal žalovanému žiadosť o doplnenie odpovede formou zaslania dokladov a tieto boli doručené správcovi dane dňa 29. 12. 2015.

Ďalšiu žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (do Českej republiky vo veci odberateľa tovaru Conflans Energy, s.r.o.), ku ktorej boli pripojené i faktúry za zdaňovacie obdobie február 2015, zaslal správca dane v decembri 2015. Rozhodnutím zo dňa 17. 03. 2016 správca dane predmetnú daňovú kontrolu prerušil podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. z dôvodu, že je potrebné získať ďalšie informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to od 22. 03. 2016 do dňa, keď správca dane získa informácie pre správne určenie dane. V odôvodnení tohto rozhodnutia správca dane uviedol, že

dňa 16. 12. 2015 bola zaslaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 1779549/2016 (daňový subjekt Conflans Energy, s.r.o.). Podľa názoru súdu bolo prerušenie daňovej kontroly dôvodné, a to vzhľadom k potrebe preverenia žalobcom predložených dokladov. Odpoveď českej finančnej správy bola doručená správcovi dane dňa 21. 04. 2016. Daňová kontrola bola v tomto prípade prerušená od 22. 03. 2016 do 21. 04. 2016 (vrátane), nakoľko v tento deň bola správcovi dane doručená odpoveď českej finančnej správy. Správca dane v tento deň získal informácie (pokiaľ ide o odberateľa Conflans Energy, s.r.o.) potrebné pre správne určenie dane a v zmysle ust. § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. teda pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, čo bolo žalobcovi oznámené v podaní zo dňa 25. 04. 2016 a daňová kontrola pokračovala od 22. 04. 2016. Nemožno sa stotožniť s tvrdením a námietkou žalobcu v žalobe, že daňová kontrola bola prerušená do 15. 04. 2016. Tento dátum je uvedený v odpovedi českej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií ako dátum zaslania odpovede, z čoho nemožno vyvodiť, že v tento deň bola odpoveď aj doručená správcovi dane. Česká finančná správa zaslala svoju odpoveď (dátum zaslania odpovede 15. 04. 2016) žalovanému ako príslušnému orgánu (oddelenie CLO), ktorá bola po spracovaní preukázateľne doručená správcovi dane dňa 21. 04. 2016 a v nasledujúci deň daňová kontrola pokračovala. Prerušenie daňovej kontroly nemohlo byť ukončené skôr (t.j. dňa 15. 04. 2015, ako to tvrdil žalobca), ako bola odpoveď českej finančnej správy preukázateľne doručená správcovi dane, nakoľko dňa 15. 04. 2015 ešte správca dane nepoznal obsah tejto odpovede, a teda trvali dôvody jej prerušenia.

Daňová kontrola teda po ukončení prerušenia pokračovala dňom 22. 04. 2016 a dňa 26. 04. 2016 správca dane zaslal žalovanému ďalšie tri žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktoré sa týkali daňových subjektov (Twardzik CZ, s.r.o., SLOVPOS CZ a.s. a MYO-FOOD, s.r.o. - odberatelia spoločnosti Conflans Energy, s.r.o.) so sídlom v Českej republike, pričom potreba získania ďalších informácií a zaslania týchto žiadostí vyplynula z listinných dokladov, ktoré boli správcovi dane zaslané ako príloha odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vo veci žalobcovho odberateľa Conflans Energy, s.r.o. so sídlom v Českej republike. V ten istý deň, t.j. dňa 26. 04. 2016 správca dane vydal rozhodnutie, ktorým predmetnú daňovú kontrolu opätovne (druhýkrát) prerušil podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. z dôvodu, že je potrebné získať ďalšie informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to od 29. 04. 2016 do dňa, keď získa informácie pre správne určenie dane. V odôvodnení tohto rozhodnutia správca dane uviedol, že dňa 26. 04. 2016 boli zaslané tri žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 556077/2016 (daňový subjekt Twardzik CZ, s.r.o.), č. 557600/2016 (daňový subjekt SLOVPOS CZ a.s.) a č. 557520/2016 (daňový subjekt MYO-FOOD, s.r.o.). Podľa názoru súdu bolo aj v tomto prípade prerušenie daňovej kontroly dôvodné, a to vzhľadom k potrebe preverenia dokladov, ktoré boli správcovi dane zaslané ako príloha odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vo veci žalobcovho odberateľa Conflans Energy, s.r.o. so sídlom v Českej republike a ktoré sa týkali odberateľov tejto spoločnosti, pričom žalobca v podanej žalobe dôvod tohto prerušenia ani nenamietal. Odpoveď českej finančnej správy bola doručená správcovi dane dňa 14. 06. 2016 (týkala sa spoločnosti MYO-FOOD, s.r.o.), dňa 12. 07. 2016 (týkala sa spoločnosti Twardzik CZ, s.r.o.) a dňa 19. 10. 2016 (týkala sa spoločnosti SLOVPOS CZ a.s.). V podaní zo dňa 20. 10. 2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 19. 10. 2016 pominuli prekážky prerušenia daňovej kontroly a táto pokračuje ďalej. Uvedené v predmetnej veci znamená, že daňová kontrola bola prerušená od 29. 04. 2016 do 19. 10. 2016 (vrátane) a pokračovala od 20. 10. 2016.

Dňa 24. 10. 2016 správa dane zaslal žalovanému ďalšiu žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktorá sa týkala daňového subjektu Malec a Vavrik spol. s r.o. (odberateľ spoločnosti Žouželka s.r.o.) so sídlom v Českej republike, pričom potreba získania informácií a zaslania tejto žiadosti vyplynula z listinných dokladov, ktoré boli správcovi dane zaslané ako príloha odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vo veci žalobcovho odberateľa Žouželka s.r.o. so sídlom v Českej republike. V ten istý deň, t.j. dňa 24. 10. 2016 správca dane vydal rozhodnutie, ktorým predmetnú daňovú kontrolu opätovne (tretíkrát) prerušil podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. z dôvodu, že je potrebné získať ďalšie informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to od 26. 10. 2016 do dňa, keď získa informácie pre správne určenie dane. V odôvodnení tohto rozhodnutia správca dane uviedol, že dňa 24. 10. 2016 bola zaslaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 1643122/2016 (daňový subjekt Malec a Vavrik spol. s r.o.). Podľa názoru súdu bolo aj v tomto prípade prerušenie daňovej kontroly dôvodné, a to vzhľadom k potrebe preverenia dokladov, ktoré boli správcovi dane zaslané ako príloha odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vo veci žalobcovho odberateľa Žouželka s.r.o. so sídlom v Českej republike a ktoré sa týkali odberateľa tejto spoločnosti, pričom žalobca v podanej žalobe ani v tomto prípade dôvod prerušenia daňovej kontroly nenamietal. Odpoveď českej finančnej správy bola doručená správcovi dane dňa 09. 03. 2017 a v podaní zo dňa 13. 03. 2017 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 09. 03. 2017 pominuli prekážky prerušenia daňovej

kontroly a táto pokračuje ďalej. V ust. § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. je upravené pokračovanie v daňovom konaní (teda i v daňovej kontrole s poukazom na ust. § 46 ods. 10 vyššie tohto zákona) tak, že správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Uvedené v predmetnej veci znamená, že daňová kontrola bola prerušená od 26. 10. 2016 do 09. 03. 2017 (vrátane) a správca dane v jej výkone pokračoval od 10. 03. 2017 do 29. 03. 2017, kedy bol žalobcovi doručený protokol z predmetnej daňovej kontroly, spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu, pričom tento úkon sa považuje za ukončenie daňovej kontroly v zmysle ust. § 46 ods. 9 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z..

Z vyššie uvedeného potom vyplýva, že predmetná daňová kontrola u žalobcu sa začala dňa 14. 05. 2015 a prerušená bola od 22. 03. 2016 do 21. 04. 2016 vrátane, od 29. 04. 2016 do 19. 10. 2016 vrátane a od 26. 10. 2016 do 09. 03. 2017 vrátane, teda prebiehala od 14. 05. 2015 do 21. 03. 2016 (vrátane, t.j. 313 dní), od 22. 04. 2016 do 28. 04. 2016 (vrátane t.j. 7 dní), od 20. 10. 2016 do 25. 10. 2016 (vrátane t.j. 6 dní) a od 10. 03. 2017 do 29. 03. 2017 (vrátane t.j. 20 dní). Výkon daňovej kontroly trval 346 dní (313 + 7 + 6 + 20), čo znamená, že zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola prekročená.

44. V súvislosti s prerušeniami daňovej kontroly žalobca namietal postup správcu dane pri prerušení daňovej kontroly tvrdiac, že „za zákonný spôsob prerušenia daňovej kontroly možno považovať výlučne taký, kedy rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydané správcom dane nebude vyhotovené skôr ako v deň, kedy príslušný orgán, t.j. Finančné riaditeľstvo SR zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu“, resp., že „nebola dodržaná podmienka na prerušenie daňovej kontroly ustanovená osobitným predpisom, t.j. Nariadením Rady č. 904/2010, ktorou je skoršie zaslanie žiadosti o MVI príslušným orgánom, ako správca dane vyhotovil predmetné rozhodnutie“.

Túto námietku považuje správny súd za nedôvodnú a poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/44/2019 zo dňa 27. 10. 2021, v ktorom kasačný súd zaujal právny názor, ktorý možno aplikovať i v predmetnej veci. Poukázal na znenie ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z., v zmysle ktorého je to práve správca dane, ktorý je oprávnený prerušiť daňové konanie (daňovú kontrolu), ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu (týmto predpisom je napríklad zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní alebo nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010) a jednak na znenie ust. § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z., ktoré explicitne stanovuje deň, od kedy je konanie (daňová kontrola) prerušené. Týmto dňom je deň uvedený v rozhodnutí o prerušení konania. Zákon č. 563/2009 Z.z. vo vzťahu k určeniu tohto dňa stanovuje iba jedno (časové) kritérium, ktoré je závislé od spôsobu doručovania a to, že tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami a v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane, tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Z uvedeného teda vyplýva, že v prípade, ak správca dane, teda nie žalovaný a jeho oddelenie CLO, potrebuje pre správne určenie dane získať informácie od príslušného orgánu členského štátu, je oprávnený prerušiť daňovú kontrolu, a to dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení, pričom prirodzene v odôvodnení rozhodnutia správca dane uvedie skutočnosti, pre ktoré daňovú kontrolu prerušil. Relevantným následkom prerušenia daňového konania (daňovej kontroly) je, že počas prerušenia lehoty neplynú (ust. § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.).

V priebehu daňovej kontroly správca dane vydal podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. tri rozhodnutia o prerušení konania. Všetky boli vydané dôvodne, čo správny súd uviedol v predchádzajúcom (t.j. v 43.) bode tohto rozsudku, pričom dôvodnosť týchto prerušení daňovej kontroly žalobca v žalobe žiadnym spôsobom nenamietal.

Prvým rozhodnutím zo dňa 17. 03. 2016 správca dane prerušil daňovú kontrolu od 22. 03. 2016, pričom žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcu sa spoločnosti Conflans Energy, s.r.o. zaslal žalovanému dňa 16. 12. 2015 (čo aj uviedol v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly). Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 17. 03. 2016 bolo doručené žalobcovi dňa 22. 03. 2016, čo znamená, že bolo dodržané i ust. 61 ods. 3 zákona č. 563/2019 Z.z.. Deň prerušenia daňovej kontroly teda nebol určený skôr, ako bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu, nakoľko ak bolo rozhodnutie doručené žalobcovi dňa 22. 03. 2016, je nepochybné, že muselo byť už skôr podané na poštovú prepravu. Samotná žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií bola príslušným orgánom žalovaného (oddelením CLO) zaslaná príslušnému orgánu iného členského štátu dňa 19. 01. 2016, ktorá skutočnosť vyplýva z odpovede českej finančnej správy doručenej správcovi dane dňa 21. 04. 2016.

Druhým rozhodnutím zo dňa 26. 04. 2016 správca dane prerušil daňovú kontrolu od 29. 04. 2016, pričom žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií týkajúce sa troch spoločností so sídlom v Českej republike zaslal žalovanému dňa 26. 04. 2016 (čo aj uviedol v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly). Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 26. 04. 2016 bolo doručené žalobcovi dňa 29. 04.

2016, čo znamená, že taktiež bolo dodržané ust. 61 ods. 3 zákona č. 563/2019 Z.z.. Deň prerušenia daňovej kontroly teda nebol určený skôr, ako bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu, nakoľko ak bolo rozhodnutie doručené žalobcovi dňa 29. 04. 2016, je nepochybné, že muselo byť už skôr podané na poštovú prepravu. Samotné žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií boli príslušným orgánom žalovaného (oddelením CLO) zaslané príslušnému orgánu iného členského štátu dňa 29. 04. 2016, ktorá skutočnosť vyplýva z odpovedí českej finančnej správy doručených správcovi dane dňa 14. 06. 04. 2016, 12. 07. 2016 a 19. 10. 2016.

Tretím rozhodnutím zo dňa 24. 10. 2016 správca dane prerušil daňovú kontrolu od 26. 10. 2016, pričom žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcu sa spoločnosti so sídlom v Českej republike zaslal žalovanému dňa 24. 10. 2016 (čo aj uviedol v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly). Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 24. 10. 2016 bolo podané na poštovú prepravu dňa 25. 10. 2016 (čo vyplýva z pečiatky na zásielke, ktorá sa správcovi dane vrátila ako nedoručená s poznámkou, že nebola prevzatá adresátom v úložnej dobe), čo znamená, že taktiež bolo dodržané ust. 61 ods. 3 zákona č. 563/2019 Z.z.. Deň prerušenia daňovej kontroly teda nebol určený skôr, ako bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu (25. 10. 2016). Samotná žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií bola príslušným orgánom žalovaného (oddelením CLO) zaslaná príslušnému orgánu iného členského štátu dňa 28. 11. 2016, ktorá skutočnosť vyplýva z odpovede českej finančnej správy doručenej správcovi dane dňa 09. 03. 2017.

Vo všetkých troch prípadoch bolo preukázané, že bol daný zákonný podklad na prerušenie daňovej kontroly a správca dane stanovil deň jej prerušenia v súlade s ust. § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z., pričom tento deň bol určený až po odoslaní žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému orgánu žalovanému (oddelenie CLO), čo sa odrazilo aj v odôvodneniach rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly. Prerušenia daňovej kontroly tak boli zákonné, daňová kontrola bola právoplatne prerušená od 22. 03. 2016 do 21. 04. 2016 vrátane, od 29. 04. 2016 do 19. 10. 2016 vrátane a od 26. 10. 2016 do 09. 03. 2017 vrátane, pričom lehota počas obdobia týchto prerušení neplynula. S poukazom na ust. § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. a právny názor kasačného súdu v rozsudku v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/ 44/2019 je vo vzťahu k samotnému prerušeniu daňovej kontroly a s tým súvisiacej celkovej dĺžky daňovej kontroly irelevantná skutočnosť, kedy bola správcom dane vyplnená žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií preposlaná žalovaným (jeho oddelením CLO) príslušnému orgánu členského štátu, a to v zmysle ust. § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.. Žalovaný (oddelenie CLO) po doručení žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu daňových informácií, túto následne zasiela do iného členského štátu, a nemá žiadnu úvahu, či tak urobí, alebo nie. Ak teda už došlo k prerušeniu konania správcom dane, žalovaný (oddelenie CLO) toto prerušenie nemôže nijako zvrátiť a vzhľadom na absenciu akejkoľvek úlohy oddelenia CLO v posudzovaní potrebnosti a dôvodnosti žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií nie je možné o žiaden rozumný argument oprieť záver, že by bolo možné prerušenie konania viazať až na len čisto administratívny, či technický úkon oddelenia CLO u žalovaného. S poukazom na vyššie uvedené a formuláciu ust. § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. nemožno podľa názoru súdu ani zo žiadneho článku nariadenia č. 904/2010 vyvodiť dôvodnosť a pravdivosť tvrdenia žalobcu, že správca dane by mal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vyhotoviť až potom, ako žalovaný (oddelenie CLO) zašle žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému orgánu iného členského štátu.

Najvyšší správny súd SR vo svojom vyššie uvedenom rozsudku v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/44/2019 zo dňa 27. 10. 2021 zaujal stanovisko i k rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp.zn. 6Sžfk/62/2017 zo dňa 27. 02. 2019 (na ktorý poukazoval žalobca v replike zo dňa 16. 09. 2019), keď po oboznámení sa s jeho odôvodnením konštatoval, že „nejde o rozhodnutie, ktorým by kasačný súd výslovne zaujal právny názor, že správca dane má prerušovať daňovú kontrolu až dňom, kedy príslušný orgán - oddelenie CLO odošle žiadosť o poskytnutie informácie príslušnému orgánu (rovnako Ústrednému kontaktnému orgánu CLO) a že do celkovej lehoty na vykonanie daňovej kontroly je potrebné započítať aj obdobie plynúce odo dňa určeného v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly do dňa odoslania žiadosti príslušným orgánom - oddelením CLO, tak ako tvrdí sťažovateľ. Toto rozhodnutie tak neobsahuje právny názor, od ktorého by sa kasačný súd v danej veci odklonil“.

45. K namietanému nedodržaniu lehoty na prerušenie daňovej kontroly a dĺžke trvania jej prerušenia správny súd uvádza, že právny zástupca žalobcu na pojednávaní konanom dňa 27. 09. 2020 uviedol, že žalobca na tejto námietke netrvá. Napriek tomu správny súd k tejto námietke uvádza, že v čl. 10 nariadenia č. 904/2010 (na ktorý poukazoval žalobca) je stanovená lehota na poskytnutie informácií, pričom čl. 12 tohto nariadenia uvažuje i so situáciou a postupom v prípade, keď žiadaný orgán nebude môcť dodržať stanovenú lehotu a v takom prípade informuje žiadajúci orgán o dôvodoch a o tom, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať, čo v predmetnej veci nebolo naplnené. Český správca dane

takto nepostupoval, čo ale nemožno pričítať na ľarchu správcu dane vykonávajúceho u žalobcu daňovú kontrolu, pretože nebolo v jeho možnostiach zabezpečiť dodržanie týchto lehôt, resp. iným spôsobom urýchliť poskytnutie žiadaných informácií. Už skutočnosť, že samotné nariadenie č. 904/2010 počíta s možnosťou nedodržania lehoty pre dožiadaného správcu dane v inom členskom štáte na poskytnutie informácií, je podľa názoru správneho súdu dôkazom toho, že lehota na poskytnutie informácií je procesnou lehotou a jej prípadné dodržanie alebo nedodržanie správcu dane nemôže relevantným spôsobom ovplyvniť. Nedodržanie trojmesačnej lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa čl. 10 nariadenia č. 904/2010 nespôsobuje nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly, pretože sa jedná o procesnú lehotu určenú pre dožiadaného správcu dane v inom členskom štáte, ktorej nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane v daňovom konaní. Podstatné je to, že daňová kontrola bola v tomto čase (teda v čase, keď dožiadaný orgán českej finančnej správy poskytoval správcovi dane potrebné informácie) prerušená a správcovi dane neplynula lehota na jej vykonanie. Po prerušení daňovej kontroly správcu dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu ako daňového subjektu, neuplatňoval voči nemu žiadne svoje práva a ani nepožadoval od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona na účely výkonu daňovej kontroly.

Z uvedených dôvodov súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku týkajúcu sa dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Potreba správcu dane v predmetnej daňovej kontrole preveriť údaje v daňovom priznaní žalobcu k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015 o dodaní tovaru do iného členského štátu spôsobom podľa nariadenia č. 904/2010 a zaslanie žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií českej finančnej správe boli podľa názoru správneho súdu jednoznačne zákonným dôvodom na opakované prerušenie daňovej kontroly. Žalobca bol oboznámený s informáciami získanými na základe žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií v podaní správcu dane zo dňa 13. 03. 2017, ktoré bolo doručené jeho zástupcovi dňa 20. 03. 2017.

Je potrebné vychádzať z legitímneho účelu inštitútu prerušenia daňového konania, resp. daňovej kontroly, ktorým je potreba získania informácií slúžiacich na preverenie priznanej daňovej povinnosti alebo uplatneného odpočítania dane a zároveň mať na zreteli, že zákon č. 563/2009 Z.z. úpravou dĺžky trvania daňovej kontroly a úpravou jej prerušenia (ktoré nie je v zákone konkrétne časovo ohraničené) nespája žiadne právne účinky s prekročením procesných lehôt stanovených v čl. 10 nariadenia č. 904/2010 na uskutočnenie medzinárodnej výmeny daňových informácií. Z ust. § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. nie je možné vyvodiť ani to, že po uplynutí trojmesačnej lehoty stanovenej v čl. 10 uvedeného nariadenia pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly. Rovnako tak tento zákon nespája žiadne účinky s takým postupom správcu dane, resp. žalovaného, aký bol v konkrétnej veci, keď daňové orgány v súvislosti s vybavením odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a nedodržaním stanovených maximálnych lehôt na ich poskytnutie, neurovali príslušný dožiadaný orgán v Českej republike.

V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti žalobcu rozsudok Súdneho dvora EÚ (desiata komora) vo veci C-186/20 zo dňa 30. 09. 2021, ktorý sa týkal práve slovenského daňového subjektu, t.j. HYDINA s.r.o. c/a Finančné riaditeľstvo SR. Súdny dvor rozhodol 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.“

Postup správcu dane v súvislosti so žiadosťami pre českú finančnú správu, opakovanými prerušeniami daňovej kontroly a ich ukončením bol podľa názoru správneho súdu v súlade so zákonom. S námietkou žalobcu týkajúcou sa prerušenia daňovej kontroly, dĺžky trvania týchto prerušení a dĺžky trvania samotnej daňovej kontroly sa žalovaný dostatočným spôsobom vysporiadal v odôvodnení svojho, žalobou napadnutého, rozhodnutia. Opakované poukazovanie žalobcu na nález Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. 06. 2010 je v predmetnej veci podľa názoru súdu nedôvodné, nakoľko v náleze v konaní pod sp. zn. III. ÚS 24/2010 bola riešená iná skutková situácia (pokiaľ ide o dĺžku trvania daňovej kontroly), ako je v tejto veci.

Záverom k tejto námietke správny súd uvádza, že medzinárodná výmena informácií týkajúca sa zisťovania a preverovania daňových údajov u daňových subjektov (v danom prípade odberateľov žalobcu) v inom členskom štáte Európskej únie predstavuje administratívne aj časovo zdĺhavý proces, ktorý správcu dane nemôže žiadnym spôsobom ovplyvniť, v dôsledku čoho správcu dane potom podľa názoru súdu daňovú kontrolu v predmetnej veci dôvodne opakovane prerušil, nakoľko v prípade jej neprerušenia reálne hrozilo nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu. V súvislosti s možnosťou správcu dane prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu potreby získať informácie spôsobom podľa

osobitného predpisu, teda z dôvodu začatia konania v oblasti medzinárodnej výmeny informácií súd poukazuje na konštantnú judikatúru súdov, napr. i na uznesenie Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. 10. 2016, uznesenie v konaní pod sp. zn. IV. ÚS 116/2013 zo dňa 28. 02. 2013, rozsudok Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 3Sžf/97/2015 zo dňa 28. 09. 2016, sp. zn. 8Sžf 51/2016 zo dňa 23. 08. 2018, sp. zn. 3Sžfk/12/2018 zo dňa 12. 12. 2018 a sp. zn. 8Sžfk/31/2017 zo dňa 12. 12. 2018, v ktorom je okrem iného uvedené „z rozhodovacej a judikatúrnej činnosti Najvyššieho súdu SR je zrejmé, že podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií odôvodňuje prerušenie výkonu daňovej kontroly do dňa prijatia odpovede, pretože informácie z tejto medzinárodnej výmeny informácií sú rozhodujúcou skutočnosťou pre správne určenie dane a pre vydanie rozhodnutia a bez tejto informácie nie je možné ukončiť daňovú kontrolu“.

Na aplikovateľnosti právneho názoru vo veci dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly a dĺžky jej prerušenia vyjadreného v uvedených rozhodnutiach i na prejednávanú vec nemôže nič meniť ani skutočnosť, že v niektorých uvedených rozhodnutiach bola posudzovaná situácia, keď správca dane daňovú kontrolu prerušil podľa zákona č. 511/1992 Zb., resp. požiadal o poskytnutie informácií daňovú správu iného členského štátu v zmysle Nariadenia Rady (ES) zo dňa 7. 10. 2003 č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty. Toto nariadenie bolo s účinnosťou od 01. 01. 2012 zrušené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07. 10. 2010, ktoré sa uplatňuje od 01. 01. 2012, pričom úprava lehôt na poskytnutie informácií, resp. postup pri ich nedodržaní sú upravené v čl. 10 až 12 tohto nového nariadenia a sú prakticky totožné s úpravou platnou do 31. 12. 2011.

46. Ďalšia procesná námietka žalobcu spočívala v tom, že správca dane spísal protokol z predmetnej daňovej kontroly dňa 27. 03. 2017, teda v priebehu lehoty, ktorá žalobcovi plynula na podanie vyjadrenia k oboznámeniu zo dňa 13. 03. 2017, v ktorom ho správca dane oboznámil so zisteniami v priebehu daňovej kontroly, pričom žalobca tvrdil, že týmto postupom mu bolo znemožnené realizovať právo v zmysle ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z. (teda 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).

K tejto námietke správny súd uvádza, že žalobca mal v priebehu daňovej kontroly možnosť nazeráť do spisu správcu dane a vyjadrovať sa k jednotlivým zisteniam správcu dane. Možnosť nazretia do spisu žalobca i využil, a to dňa 15. 07. 2016 a 04. 08. 2016 (o čom boli spísané zápisnice o vykonaní úkonu a žalobca potvrdil, že mu boli predložené všetky vyžadované dokumenty týkajúce sa predmetnej daňovej kontroly), pričom v tento deň si vyhotovil fotografie do mobilného telefónu. Po nazretí do spisu žalobca žiadne vyjadrenie nepodal, ani nepredložil ďalšie listiny, resp. dôkazy na preukázanie svojich tvrdení v daňovom priznaní, ani nenavrhol vykonanie ďalšieho dokazovania. V podaní zo dňa 13. 03. 2017 správca dane podrobne oboznámil žalobcu s úkonmi (a ich obsahom), ktoré vykonal v priebehu daňovej kontroly pri preverovaní dodávateľov a odberateľov žalobcu. V tomto podaní správca dane žalobcovi jednoznačne oznámil, že má pochybnosti o správnosti a pravdivosti predložených dokladov. Ďalej identifikoval reťazce, súčasťou ktorých bol žalobca a ktoré obchodovali s predmetným tovarom (mrazené kuracie mäso z Brazílie), pričom konkrétne uviedol, že má pochybnosti o tom, že žalobca nakúpil tovar na základe ním predložených faktúr od deklarovaných dodávateľov a že nebolo preukázané, ktorým daňovým subjektom bol tovar nadobudnutý a akým spôsobom bol dodaný na územie SR. Správca dane žalobcovi taktiež oznámil svoje zistenie o porušení ust. § 51 ods. 1 písm. a/, ust. § 49 ods. 1 v nadväznosti ust. 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.. Zároveň ho poučil v zmysle ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z., teda o jeho práve vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim s tým, že pokiaľ má žalobca v predmetnej veci k dispozícii nové doklady, dôkazy, resp. vyjadrenia, ktoré chce predložiť správcovi dane, môže tak urobiť do 8 dní odo dňa doručenia oboznámenia. Oboznámenie bolo doručené zástupcovi žalobcu dňa 20. 03. 2017, teda lehota na vyjadrenie k oboznámeniu začala plynúť dňa 21. 03. 2017 a jej koniec pripadol na 28. 03. 2017, pričom žalobca v tejto lehote nepodal žiadne vyjadrenie a lehota márne uplynula, čo znamená, že žalobca nevyužil svoje právo vyplývajúce mu z ust. § 45 ods. 1 písm. c/, f/ zákona č. 563/2009 Z.z..

Dňa 27. 03. 2017, teda v lehote na vyjadrenie sa žalobcu k zisteniam uvedeným v oboznámení zo dňa 13. 03. 2017, správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly, ktorý bol spolu s výzvou zo dňa 27. 03. 2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený zástupcovi žalobcu v daňovom konaní dňa 29. 03. 2017, čo znamenalo ukončenie daňovej kontroly. Žalobca nemohol mať a ani nemal dňa 28. 03. 2017 (teda v posledný deň lehoty na vyjadrenie sa k oboznámeným zisteniam v priebehu daňovej kontroly) žiadnu vedomosť o tom, že správca dane už dňa 27. 03. 2017 vydal protokol, pretože v tom čase nebol nahliadnuť do spisu. Z uvedeného vyplýva, že vydanie protokolu s dátumom 27. 03. 2017 nemohlo

byť dôvodom, pre ktorý žalobca ani v posledný deň určenej lehoty, t.j. 28. 03. 2017 nevyužil svoje právo v zmysle ust. § 45 ods. 1 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z.z. a nepodal vyjadrenie k oboznámeniu zo dňa 13. 03. 2017, v dôsledku čoho je logické, že nemohol ani požiadať o to, aby jeho vyjadrenie bolo obsiahnuté v protokole z daňovej kontroly, ktorý potom objektívne nemôže obsahovať vyjadrenie žalobcu v zmysle ust. § 47 písm. i/ tohto zákona.

S poukazom na uvedené, potom správny súd túto námietku posúdil najmä z toho hľadiska, či takýto postup správcu dane (spočívajúci v tom, že v priebehu plynutia lehoty na podanie vyjadrenia k oboznámeniu so zisteniami z daňovej kontroly vydal protokol bez toho, aby uplynula lehota na podanie vyjadrenia k oboznámeným zisteniam) v spojení so skutočnosťou, že žalobca nepodal vyjadrenie k oboznámeným zisteniam ani do skončenia lehoty na jeho podanie (t.j. do 28. 03. 2017, pričom v tento deň nemohol vedieť a ani nevedel, že správca dane už vydal protokol s dátumom 27. 03. 2017), bol spôsobilý podstatným spôsobom zasiahnuť do subjektívnych práv žalobcu, či priamo ovplyvnil princíp spravodlivého konania a či spôsobil žalobcovi odňatie možnosti riadne konať pred správcom dane. Správny súd po preskúmaní administratívneho spisu dospel v danej veci k záveru, že vydanie protokolu z predmetnej daňovej kontroly s dátumom 27. 03. 2017 (teda v lehote na vyjadrenie žalobcu k oboznámeniu zo dňa 13. 03. 2017), nepredstavuje také podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly a následne aj vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, resp. také podstatné porušenie, v dôsledku ktorého došlo k odňatiu možnosti žalobcu riadne konať v daňovom konaní. Dôvodom pre zrušenie rozhodnutia orgánu verejnej správy nebude akékoľvek porušenie procesného predpisu, ale len také, ktoré je podstatné a mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

Žalobca túto svoju námietku založil na procesnom pochybení správcu dane, ktoré však podľa názoru súdu nespôsobilo podstatné porušenie jeho subjektívnych práv. Procesné pochybenie správcu dane spočívalo v tom, že nevyčkal na uplynutie lehoty na vyjadrenie žalobcu k oboznámeným zisteniam v priebehu daňovej kontroly, ale protokol z predmetnej daňovej kontroly vydal v predposledný deň lehoty na vyjadrenie žalobcu k oboznámeniu so zisteniami v priebehu daňovej kontroly. Žalobca však mal možnosť pokračovať v konaní pred správcom dane vo vyrubovacom konaní, v ktorom mal možnosť navrhnúť a predložiť dôkazy (napriek tomu tak neurobil), ktoré nemohol predložiť počas daňovej kontroly z dôvodu, že protokol z nej bol vydaný dňa 27. 03. 2017, teda ešte predtým ako žalobcovi uplynula lehota na vyjadrenie sa k oboznámeniu zo dňa 13. 03. 2017. V súvislosti s touto námietkou správny súd poukazuje na konštatovanie žalobcu v žalobe, že „pri ukladaní (vyrubovaní) dane nie je možné rozlíšiť menšiu, či väčšiu závažnosť procesného pochybenia správcu dane“. S týmto jeho konštatovaním sa správny súd stotožnil a procesné pochybenie správcu dane neposudzoval z hľadiska „menšej, či väčšej závažnosti procesného pochybenia správcu dane“, nakoľko takéto posudzovanie nemá ani oporu v zákone.

Ako už súd uviedol vyššie, žalobca nereagoval na oboznámenie zo dňa 13. 03. 2017, ale splnomocnený zástupca žalobcu nazrel do spisu dňa 12. 04. 2017, o čom bola spísaná zápisnica o vykonaní úkonu a zároveň si mobilným telefónom vyhotovil fotokópie z tam uvedených dokladov. Vyjadrenie k protokolu podal žalobca v podaní zo dňa 14. 04. 2017, v ktorom nenamietal skutkové zistenia správcu dane, nenavrhol vykonať ďalšie dokazovanie, ani nepredložil žiadne dôkazy, ale namietal dĺžku trvania daňovej kontroly a procesné pochybenia správcu dane pri prerušení daňovej kontroly tvrdiac, že správca dane mu svojim postupom neumožnil navrhnúť, aby jeho vyjadrenie k oboznámeniu bolo uvedené v protokole. O toto právo sa však podľa názoru súdu pripravil sám žalobca, keď žiadnym spôsobom nereagoval na oboznámenie správcu dane zo dňa 13. 03. 2017 a vyjadrenie k oboznámeniu nepodal ani v posledný deň lehoty na to určenej (ani po jej uplynutí) a je len logické, že nemohol potom ani žiadať, aby jeho vyjadrenie bolo uvedené v protokole.

Iná situácia by samozrejme nastala v prípade, ak by žalobca podal písomné vyjadrenie k oboznámeniu zo zisteniami v priebehu daňovej kontroly, a to napr. v posledný deň plynutia správcom dane určenej lehoty (t.j. dňa 28. 03. 2017), v ktorom by navrhol, aby jeho vyjadrenie bolo uvedené v protokole. K takejto situácii však nedošlo, pretože žalobca vyjadrenie nepodal vôbec, pričom lehota mu márne uplynula dňa 28. 03. 2017.

V súvislosti s touto námietkou správny súd dáva do pozornosti žalobcu rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 1Sžfk/57/2018 zo dňa 28. 04. 2020, v ktorom bola riešená obdobná právna problematika, a to zásah do práv daňového subjektu, ak správca dane vydal protokol v čase plynutia lehoty na vyjadrenie sa daňového subjektu k skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly. V tomto rozsudku kasačný súd okrem iného konštatoval, že porušenie práva na spravodlivý proces nie je možné konštatovať pri každom nesprávnom procesnom postupe zasahujúcom do určitého

procesného práva účastníka, ale zásah do procesného práva musí dosahovať ústavnoprávnu intenzitu zásahu do práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 Ústavy SR a čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Pochybenie správcu dane pri vydaní protokolu s dátumom 27. 03. 2017 takúto intenzitu podľa názoru správneho súdu nedosiahlo, nakoľko žalobca mohol podať vyjadrenie vo vyrubovacom konaní, rovnako tak mohol navrhnúť doplnenie, resp. vykonanie ďalšieho dokazovania, čo ale neurobil.

Z rozhodovacej činnosti tunajšieho súdu je konajúcemu senátu známe, že iný senát tohto súdu v rozsudku č.k. 15S/24/2019-128 zo dňa 08. 11. 2022, ktorý je súčasťou tohto súdneho spisu, posúdil obdobnú námietku žalobcu ako dôvodnú. V uvedenej veci ale bola preukázaná iná skutková situácia (oboznámenie správcu dane zo dňa 21. 04. 2017 s výsledkami daňovej kontroly bolo doručené žalobcovi dňa 28. 04. 2017 a lehota 15 dní na podanie vyjadrenia mala plynúť do 15. 05. 2017 vrátane, pričom protokol správcu dane zo dňa 24. 04. 2017 bol doručený žalobcovi dňa 02. 05. 2017, čo znamenalo ukončenie daňovej kontroly v čase, keď žalobcovi do 15. 05. 2017 plynula lehota na podanie vyjadrenia), ako v tejto veci, teda veci pod sp. zn. 11S/1/2019, a preto nebolo možné v tejto veci postupovať rovnakým spôsobom, ako vo veci vedenej pod sp. zn. 15S/24/2019 a zrušiť rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane.

K rozhodnutiam Ústavného súdu SR, na ktoré poukazoval žalobca vo svojej žalobe, súd uvádza, že ústavný súd v nich poukázal na jednu zo základných zásad daňového konania, ktorou je zásada zákonnosti, v zmysle ktorej daňové orgány postupujú v daňovom konaní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia záujmy štátu a obcí a dbajú pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. V žiadnom z uvedených rozhodnutí Ústavný súd SR neriešil totožnú skutkovú vec a neuvádzal, že porušenie ustanovenia ako v uvedenom prípade by malo za následok podstatné porušenie predpisov o konaní pred orgánom verejnej správy a následné vydanie nezákonného rozhodnutia. V žalobcom označených rozhodnutiach Ústavný súd Slovenskej republiky riešil podmienky preukázateľnosti daňového výdavku (I. ÚS 241/07), zákonnosť dôkazov v daňovom konaní, a to zákaz opakovanej daňovej kontroly okrem prípadov, kedy dôjde k splneniu zákonom stavených podmienok na jej vykonanie (I. ÚS 314/15), nevykonanie prvostupňového vyrubovacieho konania, v ktorom by mohol účastník daňového konania vykonať svoje práva a povinnosti, teda absencia výzvy na predloženie všetkých dôkazov vo vyrubovacom konaní (I. ÚS 238/06), dĺžku trvania daňovej kontroly (III. ÚS 24/2010), princíp právnej istoty a predvídateľnosti práva (PL. ÚS 36/95).

47. K námietkam žalobcu ohľadne neuznania nároku na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015 správny súd uvádza, že zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z.z.) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené i v ust. § 49 ods. 1, 2 ako i v ust. § 51 ods. 1 tohto zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach uvedených v 3. bode tohto rozsudku vystavených spoločnosťami ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o. a A.P.P.I spol. s r.o. ako dodávateľmi tovaru pre žalobcu. Z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaných a vyššie uvedených dodávateľov len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla týmto dodávateľom daňová povinnosť.

48. Odpočítanie dane však nenastáva „ex lege“, ale je oprávnením platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou k preukázaniu zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Ich splnenie je správca dane oprávnený preveriť daňovou kontrolou. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že daňový doklad (faktúra) je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že dodávateľ v doklade uvedený mu naozaj tovar alebo službu dodal. Je však akceptovateľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú reálne

plnenie. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný, prípadne rozhodujúci dôkaz.

49. Vo vzťahu k dôkaznej povinnosti daňového subjektu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným daňovým orgánom, ktorý vedie dokazovanie, vykonáva dôkazy a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno, ďalej rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.:

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.

Daňový subjekt teda preukazuje to, čo tvrdí a dokladá predloženými dôkazmi, a tiež skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane.

50. Judikatúra Najvyššieho súdu SR zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla svojim vývojom. V posledných rokoch sa však jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. rozhodnutia vo veciach pod sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, I Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu SR vo veci pod sp. zn. II. ÚS 705/2017).

Z novej judikatúry správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 2Sžfk/9/2019 zo dňa 27. 05. 2022, týkajúci sa obchodu s kuracím mäsom, z ktorého vyplýva, že sťažovateľova (t.j. v tejto konkrétnej veci žalobcova) námietka proti jeho zaťaženiu dôkazným bremenom je nedôvodná už z dôvodu jeho mylnej predstavy o tom, že správca dane nemôže pri vyhodnocovaní preukaznosti dokladov vychádzať z odôvodnených pochybností (k tomu postačí odkázať na odôvodnenia napadnutých rozsudkov, ale aj bohatú judikatúru kasačného súdu vid' citované rozhodnutia vyššie).

51. Uvedené je možné subsumovať na daný prípad, kedy v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry špecifikované v 3. bode tohto rozsudku. Predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly získal pochybnosti o tom, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predložených faktúrach, oprávnené preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi spoločností ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o. a A.P.P.I spol. s r.o., ako dodávateľov a žalobcu ako odberateľa, predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (mrazeného kuracieho mäsa - kuracích pŕs) žalobcovi podľa ním predložených faktúr od vyššie uvedených dodávateľov, správca dane podľa názoru súdu vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, ktoré podrobne opísal v odôvodnení svojho rozhodnutia, a to vyžiadáním listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredných dodávateľov, vrátane výsluchu konateľov týchto dodávateľov. Taktiež preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporné preukázané, že s predmetným tovarom sa malo obchodovať v obchodných reťazcoch, ktoré správca dane riadne zistil a identifikoval, vychádzajúc i z informácií získaných od subjektov (resp. ich konateľov) tvoriacich jednotlivé články obchodných reťazcov, pričom využil i protokoly z daňových kontrol dane z pridanej hodnoty v spoločnostiach, ktoré v kontrolovanom zdaňovacom období tvorili obchodné reťazce na obchodovanie s mrazeným kuracím mäsom (protokol zo dňa 28. 03. 2018 z daňovej kontroly v spoločnosti ALFA-R s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl až december 2014 a január až máj 2015, protokol zo dňa 26. 05. 2016 z daňovej kontroly dane v spoločnosti

Slovakia Food Trading, s. r. o. za zdaňovacie obdobie január až marec 2015, protokol zo dňa 07. 03. 2018 z daňovej kontroly v spoločnosti MARKET CENTRUM, s. r. o. za zdaňovacie obdobie február až máj 2015 a protokol zo dňa 25. 05. 2018 z daňovej kontroly v spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2015), resp. i ďalšie listiny, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Správca dane využil i poznatky získané od dožiadaných správcov dane, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, poznatky získané výsluchom zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, poznatky získané nahliadnutím do spisov daňových subjektov: J-ten s.r.o., N&Y s.r.o. a CORAL, spol. s r.o., ako i poznatky získané z informácií Štátnej veterinárnej a potravinovej správy, Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Trnava a Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Šaľa.

52. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry od dodávateľov, a to dve faktúry od spoločnosti ALFA-R s.r.o. (spolu s dodacími listami a dokladmi označenými ako „príjem cudzích ukladateľov - s dátumom 10. 02. 2015 a 11. 02. 2015), jednu faktúru od spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. (spolu s dodacím listom a dokladom označeným ako „príjem cudzích ukladateľov“ - s dátumom 16. 02. 2015) a jednu faktúru od spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o. (spolu s dodacím listom, potvrdením o prijatí tovaru a dokladom označeným ako „príjem cudzích ukladateľov - všetky s dátumom 03. 02. 2015). Doklady označené ako „príjem cudzích ukladateľov“ mala vyhotoviť spoločnosť MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo a sú opatrené pečiatkou tejto spoločnosti.

Predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

53. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi spoločnosti ALFA-R s.r.o. (dodávateľa) a žalobcu (odberateľa) v zdaňovacom období február 2015, predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (kuracích prís) žalobcovi, a to podľa faktúry pod č. 323150040 zo dňa 10. 02. 2015 v sume 74.234,88 eur (s označením dodávky: Seara, BR 2172, soľ, výr./spotr.: 11/2014 - 05/2016, O55-Kur. prsia 6x2kg v množstve 1.790 KAR) a faktúry pod č. 323150042 zo dňa 11. 02. 2015 v sume 75.313,15 eur (s označením dodávky: zn. PERDIX, BR466, výroba 24. 09. 2014, spotreba 17. 03. 2016, E71-Kur, prsia sol 8x2 kg v množstve 1.362 KAR) správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie a okrem iného požiadal i miestne príslušného správcu dane (Daňový úrad Trnava pobočka Galanta) pre vyššie uvedenú spoločnosť o preverenie obchodov na základe týchto faktúr. Daňový úrad Trnava pobočka Galanta spísal dňa 11. 08. 2015 zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol ako svedok vypočutý N. K. - konateľ spoločnosti ALFA-R s.r.o., ktorý uviedol, že tovar nakúpili od spoločnosti FEGA-FROST, s.r.o. ako dodávateľa a zároveň predložil faktúry vystavené touto spoločnosťou pre spoločnosť ALFA-R s.r.o. ako odberateľa pod č. 5515108721 zo dňa 09. 02. 2015 v sume 72.688,35 eur s predmetom fakturácie „HM231-Kur.prsia 6x2kg“ v počte 10.740,00 ks a 1.790 kart. a faktúru pod č. 5515109390 zo dňa 10. 02. 2015 v sume 73.744,13 eur s predmetom fakturácie „HM231-Kur.prsia 6x2kg“ v počte 10.896,- ks a 1.816 kart.. Uviedol, že tovar bol naskladnený do ich skladu v Sládkovičove a z tohto skladu aj vyskladnený, pričom prepravu tovaru si zabezpečoval žalobca ako odberateľ.

Následne správca dane požiadal Daňový úrad Prešov pobočka Poprad ako miestne príslušného správcu dane pre spoločnosť FEGA-FROST, s.r.o. o vykonanie preverenia. Dožiadaný správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 30. 11. 2015, na ktorom bol ako svedok vypočutý F. Z. (konateľ uvedenej spoločnosti). Uviedol, že tovar, ktorý pochádzal z Brazílie, nakúpili ako odberateľ od spoločnosti Slovakia Food Trading, s. r. o.. Zároveň predložil dve faktúry vystavené touto spoločnosťou ako dodávateľom, a to faktúru pod č. 10412015 zo dňa 09. 02. 2015 (predmet fakturácie: kuracie prsia Brazil, 6x2kg solené v množstve 21.480 kg a faktúru pod č. 10432015 zo dňa 10. 02. 2015 (predmet fakturácie: kuracie prsia Brazil, 8x2kg solené v množstve 21.792 kg) pre odberateľa FEGA-FROST, s.r.o.. Táto spoločnosť nakúpený tovar ako dodávateľ mala predat spoločnosti ALFA-R s.r.o. (odberateľ) na základe faktúry č. 5515108721 a č. 5515109390 a bol vyskladnený v prenajatých priestoroch v spoločnosti v MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Prepravu tovaru zabezpečoval ich dodávateľ (Slovakia Food Trading, s. r. o.).

Na základe tohto zistenia správca dane požiadal Daňový úrad Trenčín ako miestne príslušného správcu dane pre spoločnosť Slovakia Food Trading, s. r. o. o vykonanie preverenia v tejto spoločnosti. Dožiadaný správca dane (Daňový úrad Trenčín pobočka Partizánske) spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa

16. 02. 2016, na ktorom bol ako svedok vypočutý konateľ uvedenej spoločnosti W. N., ktorý uviedol, že hlavným dodávateľom spoločnosti bola spoločnosť Access line s.r.o., ktorá zabezpečovala aj prepravu tovaru a jej cena bola v cene tovaru. Tovar (mrazené kuracie prsia) nakúpili od uvedenej spoločnosti na základe faktúry č. 150011 zo dňa 09. 02. 2015 a č. 150013 zo dňa 10. 02. 2015 (žiadna nebola správcovi dane predložená) a následne predali odberateľovi, t.j., spoločnosti FEGA FROST, s.r.o. na základe faktúr pod č. 10412015 zo dňa 09. 02. 2015 a č. 10432015 zo dňa 10. 02. 2015, ktoré vystavil ako konateľ. Uviedol, že tovar bol prepravený priamo od ich dodávateľa (Access line s.r.o.) k ich odberateľovi (FEGA FROST, s.r.o.), kde bol vyložený v depe v obci Ploské.

Dožiadaný správca dane zároveň predložil správcovi dane zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 01. 03. 2016, na ktorom vypočul ako svedka K. C. - konateľa spoločnosti Access line s.r.o., v súvislosti s preverovaním podnikateľskej činnosti tejto spoločnosti. K. C. bol podľa výpisu z obchodného registra konateľom spoločnosti od 15. 12. 2014 do 15. 04. 2015. Uviedol, že sa ním stal cez internet za finančnú odplatu 150,- eur, keď sa na telefonické požiadanie dostavil k právnikovi a tam podpísal predložené listiny. V sídle spoločnosti nikdy nebol, žiadnu osobu na nič nesplnomocnil, ako konateľ nič nerobil, (či robil niekto iný, nevedel), žiadne doklady nevystavoval, ani ich nemal k dispozícii a na väčšinu otázok správcu dane nevedel odpovedať.

Na základe vyššie uvedených zistení (tvrdenia konateľov, resp. bývalých konateľov uvedených spoločností a doklady, ktoré predkladali) možno dôvodne konštatovať existenciu reťazca spoločností: Access line s.r.o. > Slovakia Food Trading, s. r. o. > FEGA FROST, s.r.o. > ALFA-R s.r.o. > žalobca, ktoré mali obchodovať s deklarovaným tovarom, pričom reálne obchodovanie v rámci tohto reťazca na základe predložených faktúr nebolo preukázané. S tovarom mali jednotlivé subjekty obchodovať v sklade spoločnosti MRAZIARNE, a.s. Sládkovičovo, pričom vôbec nebolo preukázané, kedy, ako, akým spôsobom sa tento tovar do skladu dostal a ktorý subjekt ho tam dodal. Preprava tovaru do skladu nebola žiadnym spôsobom preukázaná, pričom konatelia daňových subjektov (okrem K. C. - konateľa spoločnosti Access line s.r.o. ako prvého zisteného daňového subjektu v reťazci, ktorý tvrdil, že o žiadnom obchode nevie a N. K. - konateľa spoločnosti ALFA-R s.r.o., ktorý tvrdil, že dopravu zabezpečoval žalobca), ktoré mali takto obchodovať tvrdili, že prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ tovaru. V neposlednom rade je potrebné poukázať na rozdiely v označení tovaru a jeho množstva na vyššie uvedených faktúrach vystavených v rámci reťazca, z čoho nemožno vyvodiť záver o totožnosti tovaru a jeho množstva, s ktorým mali spoločnosti v reťazci obchodovať, pričom na tieto zistenia poukazoval i žalovaný vo svojom rozhodnutí.

Z vyššie uvedených zistení potom daňové orgány vyvodili záver, že v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a ani odvolacieho konania žalobca nepredložil (okrem dvoch faktúr vystavených spoločnosťou ALFA-R s.r.o. v mesiaci február 2015, dodacích listov a dokladov označených ako „príjem cudzích ukladateľov“) a ani neoznačil žiadny dôkaz preukazujúci dodanie tovaru spoločnosťou ALFA-R s.r.o., napriek tomu, že táto dôkazná povinnosť bola jednoznačne na jeho strane, nakoľko si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty práve pri dvoch deklarovaných dodávkach od tejto spoločnosti. Dodanie predmetného tovaru žalobcovi spoločnosťou ALFA-R s.r.o. nie je preukázané ani dodacími listami zo dňa 10. 02. 2015 a 11. 02. 2015, ani listinami označenými ako „príjem cudzích ukladateľov“ a „výdaj cudzích ukladateľov“.

Na konštatovaní, že žalobca relevantným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou ALFA-R s.r.o., a teda nepreukázal ani dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty pri ním deklarovaných dvoch dodávkach od uvedenej spoločnosti, nemôže nič zmeniť ani skutočnosť, že tovar (mrazené kuracie prsia) žalobca dodal odberateľovi Conflans Energy s.r.o. do Českej republiky s oslobodením od dane z pridanej hodnoty, čo nespochybnili ani daňové orgány. Uvedené intrakomunitárne dodanie tovaru a jeho preprava odberateľovi (Conflans Energy s.r.o.) do Českej republiky nie je dôkazom toho, že tovar žalobcovi dodala spoločnosť ALFA-R s.r.o. a že tejto vznikla daňová povinnosť. Správca dane a ani žalovaný nespochybnili existenciu a dodanie tovaru odberateľovi do Českej republiky, čo ale nie je dôkazom toho, že sa jedná o tovar, ktorý podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mala žalobcovi dodať spoločnosť ALFA-R s.r.o..

V tejto súvislosti správny súd poukazuje na zistenie žalovaného uvedené v jeho rozhodnutí, a to, že žalobca predložil faktúru č. 323150040 zo dňa 10. 02. 2015, s označením dodávky: Seara, BR 2172, soľ, výr./spotr.: 11/2014 - 05/2016, O55-Kur. prsia 6x2kg v množstve 1.790 KAR, bez označenia šarže tovaru. Na preukázanie dodania tohto tovaru odberateľovi Conflans Energy s.r.o. do Českej republiky žalobca predložil faktúru č. 150019 zo dňa 11. 02. 2015 (s označením dodávky Mraz. kur. prsia BK BR 2172 Seara, 6x2 kg BR 2172, soľ výr./spotr.: 27. 11. 2014/22. 05. 2016 šarža: 408149.171 v množstve 21.480 kg) spolu s dodacím listom zo dňa 11. 02. 2015 (na ktorom je uvedené množstvo 21.480 kg) a CMR č. SK E 7642054 zo dňa 11. 02. 2015 (na ktorom je okrem iného uvedené palety 20 x, kartón 1.790

x, hmotnosť 21.480 kg a označenie tovaru: mraz. kuracie prsia sol' Seara BR 2172). Ďalej poukazuje na zistenie, že žalobca predložil i faktúru č. 323150042 zo dňa 11. 02. 2015, s označením dodávky: zn. PERDIX, BR466, výroba 24. 09. 2014, spotreba 17. 03. 2016, E71-Kur.prsia sol 8x2 kg v množstve 1.362 KAR, bez označenia šarže tovaru. Na preukázanie dodania tohto tovaru odberateľovi Conflans Energy s.r.o. do Českej republiky žalobca predložil faktúru č. 150021 zo dňa 12. 02. 2015 (s označením dodávky Mraz. kur. prsia BK BR 466 Perdix, 8x2 kg, sol', BR 466, výr./spotr.: 26. 11. 2014/19. 05. 2016 šarža: 3124330B12 v množstve 21.792 kg) spolu s dodacím listom zo dňa 12. 02. 2015 (na ktorom je uvedené množstvo 21.792 kg) a CMR č. SK E 7642055 zo dňa 12. 02. 2015 (na ktorom je okrem iného uvedené palety 19 x, kartón 1.362 x, hmotnosť 21.792 kg a označenie tovaru: mraz. kuracie prsia sol', BR 466, Perdix). Všetky tieto zistenia v nejednotnom označení tovaru, neoznačení, resp. až následnom označení šarže, dátume výroby a spotreby, ako i v rôznom označení jeho množstva (kg, kartóny, palety) na predložených dokladoch vyvolávajú pochybnosti o tom, či žalobca dodal odberateľovi Conflans Energy s.r.o. do Českej republiky ten tovar, ktorý mal podľa predložených dokladov nakúpiť od svojho dodávateľa ALFA-R s.r.o. a ktorý mal byť predmetom obchodovania v reťazci tvorenom daňovými subjektami Access line s.r.o. › Slovakia Food Trading, s. r. o. › FEAGA FROST, s.r.o. › ALFA-R s.r.o. › žalobca.

54. V súvislosti s deklaroványm zdaniteľným obchodom spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. (dodávateľ) a žalobcu (odberateľ) v zdaňovacom období február 2015, predmetom ktorého malo byť dodanie tovaru žalobcovi, a to podľa faktúry pod č. 1501136 zo dňa 16. 02. 2015 v sume 76.059,65 eur (s označením dodávky: kuracie prsia solené BR, 6x2 kg, v množstve 22.008, značka Seara, šarža: BR 4202 BR 4202, šarža: 08122014T2, výr./spotr.: 08. 12. 2014 // 05. 06. 2016), ku ktorej žalobca predložil dodací list zo dňa 16. 02. 2015 (v ktorom je tovar zhodne označený ako na faktúre) a listinu označenú ako „príjem cudzích ukladateľov“ s dátumom 16. 02. 2015 (v ktorom sú uvedené palety 23 ks., tovar kuracie prsia 6/2 sol. SEARA 1.834 KT a množstvo 22.008,- kg), správca dane za účelom zistenia skutkového stavu vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie a okrem iného požiadal i miestne príslušného správcu dane (Daňový úrad Trenčín pobočka Nové Mesto nad Váhom) pre vyššie uvedenú spoločnosť o preverenie obchodu na základe tejto faktúry.

Daňový úrad Trenčín pobočka Nové Mesto nad Váhom spísal dňa 18. 06. 2015 zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol ako svedok vypočutý Ing. S. I. - konateľ spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o., ktorá mala byť dodávateľom žalobcu podľa vyššie uvedenej faktúry. Uviedol, že predmetný tovar brazílskeho pôvodu (s výrobným č. BR 4202, šaržou 08122014T2) nakúpili od spoločnosti MARKET CENTRUM, s. r. o. ako dodávateľa. Doprava bola v réžii dodávateľa, ktorý bol povinný dodať tovar na sklad spoločnosti TENDERFOOD AB, s.r.o. v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, tzv. dodacia podmienka DDP. Tovar bol naskladnený a vyskladnený do a zo skladu spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo a následne vyskladnený na sklad žalobcu tiež v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, pričom toto prebehlo 16. 02. 2015 a jednalo sa o vnútro-skladový presun medzi subjektami, ktoré využívajú služby skladovania v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Tovar dodali žalobcovi na základe faktúry č. 1501136 zo dňa 16. 02. 2015, ktorú predložil spolu s dodacím listom k nej a listinou označenou ako „výdaj cudzích ukladateľov“ s dátumom 16. 02. 2015 (v ktorej sú uvedené palety 23 ks., tovar kuracie prsia 6/2 sol. a množstvo 22.008,- kg). Ďalej predložil faktúru vystavenú spoločnosťou MARKET CENTRUM, s. r. o. ako dodávateľom pre spoločnosť TENDERFOOD AB, s.r.o. ako odberateľa pod č. 21501079 zo dňa 12. 02. 2015 v sume 74.739,17 eur s predmetom fakturácie „mraz. kuracie prsia Seara sol. v množstve 22.008 kg a listinu označenú ako „príjem cudzích ukladateľov“ s dátumom 16. 02. 2015 (v ktorom sú uvedené palety 23 ks., tovar kuracie prsia sol. 6/2 kg a množstvo 22.008,- kg).

Následne správca dane požiadal Daňový úrad Bratislava ako miestne príslušného správcu dane pre spoločnosť MARKET CENTRUM, s. r. o. o vykonanie preverenia v tejto spoločnosti. Dožiadaný správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 25. 09. 2015, na ktorom bol ako svedok vypočutý K. K. (konateľ uvedenej spoločnosti). Uviedol, že okrem iného obchodovali i s kuracím mäsom pôvodom z Brazílie, taktiež obchodovali so spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o. ako odberateľom a potvrdil vystavenie faktúry č. 21501079 pre tohto odberateľa. Uviedol, že tovar objednávajú u dodávateľa, ktorému zadajú miesto vykládky a vodič tam dovezie tovar, kde mu odberateľ potvrdí jeho prevzatie.

Ďalšiu zápisnicu o ústnom pojednávaní spísal dožiadaný správca dane dňa 26. 11. 2015, na ktorom K. K. uviedol, že tovar nakúpili od dodávateľa, (t.j. spoločnosti METAL MARKET s.r.o.), ktorý zabezpečil prepravu priamo spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o., ktorá podľa neho má prenajaté priestory v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. V tento deň predložil i dobropis č. 21501438 zo dňa 25. 02. 2015 vystavený spoločnosťou MARKET CENTRUM, s. r. o. (na ktorom je okrem iného uvedené:

hmotnosť - 24,00, množstvo: - 2 bal. - 24,- kg, k úhrade - 81,50 eur) pre TENDERFOOD AB, s. r. o. k faktúre č. 21501079 zo dňa 12. 02. 2015. Taktiež predložil i zálohovú faktúru vystavenú dodávateľom METAL MARKET s.r.o. pre odberateľa MARKET CENTRUM, s. r. o. pod č. 15080001 zo dňa 12. 02. 2015 (s dátumom vzniku daňovej povinnosti 12. 02. 2015) s predmetom fakturácie „kuracie prsia sol. MR značka SEARA“ v množstve 22.008 kg v cene 72.362,30 eur ako i faktúru č. 15010001 zo dňa 24. 02. 2015 s dátumom vzniku daňovej povinnosti 24. 02. 2015 (vystavenú k zálohovej faktúre č. 15080001) s predmetom fakturácie „kuracie prsia sol. MR značka SEARA“ v množstve 21.984,- kg v cene 72.283,39 eur. K zálohovej faktúre č. 15080001 zo dňa 12. 02. 2015 bola vystavená i príjemka č. PP/975 zo dňa 17. 02. 2015.

V súvislosti s dodávkou tovaru od dodávateľa TENDERFOOD AB, s. r. o. pre žalobcu ako odberateľa bola správcovi dane dňa 04. 12. 2015 predložená i listina CV/804/15 zo dňa 16. 02. 2015 s označením „výdaj cudzích ukladateľov“, vystavená spoločnosťou MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, kde má sklad i spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o.. Ďalej mu bol predložený doklad „CVED“ vystavený v Rotterdame s dátumom 21. 07. 2015 (ktorý sa teda evidentne netýka dodávok deklarovanych v mesiaci február 2015) ako i doklad CMR T11826 s dátumom 13. 02. 2015, v ktorom je ako odosielateľ uvedený subjekt so sídlom v Dánsku a príjemca (empfangen) je uvedená spoločnosť MARKET CENTRUM, s. r. o. s adresou I. C. XX, D. a v kolónke XX na tomto doklade je pečiatka spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo s nečitateľným podpisom a bez uvedenia dátumu. Pečiatka spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. je mimo rámca tohto vyplneného dokladu, ktorý sám osebe spochybnil dodanie tovaru v množstve 22.008 kg spoločnosťou METAL MARKET s.r.o. ako dodávateľom pre spoločnosť MARKET CENTRUM, s. r. o. ako odberateľa, nakoľko ako dodávateľ tejto spoločnosti je v ňom uvedený dodávateľ so sídlom v Dánsku.

Ako už bolo vyššie uvedené, spoločnosť METAL MARKET s.r.o. mala byť podľa zálohovej faktúry č. 15080001 zo dňa 12. 02. 2015 a faktúry č. 15010001 zo dňa 24. 02. 2015 dodávateľom spoločnosti MARKET CENTRUM, s. r. o., čo tvrdil aj konateľ tejto spoločnosti K. K.. Z toho dôvodu správca dane považoval za potrebné preveriť tento dodávateľsko-odberateľský vzťah aj u K. Z., ktorý bol v období od 14. 01. 2015 do 28. 05. 2015 konateľom spoločnosti METAL MARKET s.r.o. a ktorého predvolal na pojednávanie z adresy A. ulica 1, I., pričom zásielka s predvolaním sa správcovi dane vrátila s poznámkou, že adresát je neznámy. Preverovaním bolo zistené, že táto osoba má trvalý pobyt na uvedenej adrese (A. ulica XXX/X, I.). Ďalej bolo príslušníkmi KÚFS operatívno-pátracou činnosťou zistené, že na udanej adrese nebýva asi 7 rokov, asi pred 3 rokmi bol vídaný v Slovenskej Ľupči, ale v databázach obce neboli o tejto osobe žiadne informácie. Nebolo teda zistené, kde sa K. Z. zdržiava.

Na základe uvedených zistení možno dôvodne konštatovať, že v obchodnom reťazci METAL MARKET s.r.o. > MARKET CENTRUM, s. r. o. > TENDERFOOD AB, s. r. o. > žalobca nebolo preukázané reálne obchodovanie s deklarováňm tovarom v zmysle predložených faktúr. S tovarom mali jednotlivé subjekty obchodovať v sklade spoločnosti MRAZIARNE, a.s. Sládkovičovo, pričom nebolo preukázané, kedy, ako, akým spôsobom sa tento tovar do skladu dostal a ktorý subjekt ho tam dodal. Preprava tovaru do skladu nebola žiadnym spôsobom preukázaná, pričom konatelia daňových subjektov (okrem K. Z. - konateľa prvého daňového subjektu v reťazci, ktorého nebolo možné vypočítať, nakoľko ani príslušníci KÚFS nezistili, kde sa aktuálne zdržiava), ktoré mali takto obchodovať tvrdili, že prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ tovaru. Pochybnosti o dodávke tovaru v uvedenom reťazci vyvoláva aj listina (CMR T11826) predložená K. K. - konateľom spoločnosti MARKET CENTRUM, s. r. o. dňa 26. 11. 2015, podľa ktorej mal tovar (kuracie mäso) tejto spoločnosti dodať dodávateľ z Dánska, pričom tovar mal byť prijatý (gut empfangen) spoločnosťou MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. K tomuto však neboli správcovi dane spoločnosťou MARKET CENTRUM, s. r. o. predložený žiadny doklad (faktúra, dodací list) a konateľ tejto spoločnosti K. K. tvrdil, že dodávateľom tovaru bola spoločnosť METAL MARKET s.r.o..

Z vyššie uvedených zistení potom daňové orgány vyvodili záver, že v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a ani odvolacieho konania žalobca nepredložil (okrem faktúry vystavenej spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o. v mesiaci február 2015 a dodacieho listu) a ani neoznačil žiadny dôkaz preukazujúci dodanie tovaru spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o., napriek tomu, že táto dôkazná povinnosť bola jednoznačne na jeho strane, nakoľko si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty práve pri deklarovanej dodávke od tejto spoločnosti. Dodanie predmetného tovaru žalobcovi spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o. nie je preukázané ani dodacím listom zo dňa 16. 02. 2015, ani listinami označenými ako „príjem cudzích ukladateľov“ a „výdaj cudzích ukladateľov“,

Na konštatovaní, že žalobca relevantným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o., a teda nepreukázal ani dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty pri ním deklarovanej dodávke od uvedenej spoločnosti, nemôže nič zmeniť ani skutočnosť, že tovar (mrazené kuracie prsia) žalobca dodal odberateľovi Žouželka s.r.o. do Českej

republiky s oslobodením od dane z pridanej hodnoty, čo nespochybnili ani daňové orgány. Uvedené intrakomunitárne dodanie tovaru a jeho preprava odberateľovi (Žouželka s.r.o.) do Českej republiky nie je dôkazom toho, že tovar žalobcovi dodala spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o. a že tejto vznikla daňová povinnosť. Správca dane a ani žalovaný nespochybnili existenciu a dodanie tovaru odberateľovi do Českej republiky, čo ale nie je dôkazom toho, že sa jedná o tovar, ktorý podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mala žalobcovi dodať spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o..

V tejto súvislosti správny súd poukazuje na zistenie žalovaného uvedené v jeho rozhodnutí, a to, že žalobca predložil faktúru od dodávateľa TENDERFOOD AB, s. r. o. pod č. 1501136 zo dňa 16. 02. 2015 s označením dodávky: kuracie prsia solené BR, 6x2 kg, v množstve 22.008 bez uvedenia mernej jednotky, značka Seara, šarža: BR 4202 BR 4202, šarža: 08122014T2, výr./spotr.: 08. 12. 2014 // 05. 06.2016). Na preukázanie dodania tohto tovaru odberateľovi Žouželka s.r.o. do Českej republiky žalobca predložil faktúru č. 150022 zo dňa 17. 02. 2015 (s označením dodávky Mraz. kur. prsia BK BR 4202 Seara, 6x2 kg, soľ, BR 4202, výr./spotr.: 08. 12. 2014/05. 06. 2016 šarža: 08/12/2014T2 v množstve 22.008 kg) spolu s dodacím listom zo dňa 17. 02. 2015 a CMR č. SK E 7642047 zo dňa 17. 02. 2015 (na ktorom je okrem iného uvedené: palety 23 x, kartón 1.834 x, označenie tovaru: mraz. kuracie prsia, soľ, BR 4202 Seara a hmotnosť 22.008 kg.). Všetky tieto zistenia v označení tovaru ako i v rôznom označení jeho množstva (kg, kartóny, palety) a v čísle šarže na predložených dokladoch vyvolávajú pochybnosti o tom, či žalobca dodal odberateľovi Žouželka s.r.o. do Českej republiky ten tovar, ktorý mal podľa predloženého dokladu - faktúry nakúpiť od svojho dodávateľa TENDERFOOD AB, s. r. o. a ktorý mal byť predmetom obchodovania v reťazci METAL MARKET s.r.o. > MARKET CENTRUM, s. r. o. > TENDERFOOD AB, s. r. o. > žalobca.

55. V súvislosti s deklarovávaným zdaniteľným obchodom spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o. (dodávateľ) a žalobcu (odberateľ) v zdaňovacom období február 2015, predmetom ktorého malo byť dodanie tovaru žalobcovi, a to podľa faktúry pod č. 201500016 zo dňa 03. 02. 2015 na sumu 75.531,46 eur (s označením dodávky: mrazené kuracie prsia sol., 2kg x 6, zn. aurora, miesto vykládky Mraziarne a.s. Sládkovičovo, vodič Dostal, SPZ 5M70100, 5M70607, BR3125, šarža:1014110322, výr./spotr.: 03. 11. 2014/26. 04. 2016), ku ktorej žalobca predložil dodací list zo dňa 03. 02. 2015 (v ktorom je tovar zhodne označený ako na faktúre), potvrdenie o prijatí tovaru k faktúre č. 201500016 vystavené dňa 03. 02. 2015 a listinu označenú ako „príjem cudzích ukladateľov“ s dátumom 03. 02. 2015 (v ktorom sú uvedené palety 28 ks., tovar kuracie prsia 6/2 sol. AURORA 1.834 KT a množstvo 22.008,- kg), správca dane za účelom zistenia skutkového stavu vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie a okrem iného požiadal i miestne príslušného správcu dane (Daňový úrad Banská Bystrica pobočka Žiar nad Hronom) pre vyššie uvedenú spoločnosť o preverenie obchodu na základe tejto faktúry.

Daňový úrad Banská Bystrica pobočka Žiar nad Hronom spísal dňa 01. 06. 2015 zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bola ako svedkyňa vypočutá O. J. - konateľka spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o., ktorá mala byť dodávateľom žalobcu podľa vyššie uvedenej faktúry. Potvrdila vystavenie faktúry č. 201500016 zo dňa 03. 02. 2015 a dodanie tovaru pre žalobcu ako odberateľa. Spoločnosť A.P.P.I spol. s r.o. nadobudla tovar na základe faktúry č. 0452015 zo dňa 03. 02. 2015, ktorú odovzdala KÚFS pobočka Nitra, a preto ju nemôže predložiť. Dodávku tovaru zabezpečoval dodávateľ, preto nevedela uviesť miesto nakládky a tovar bol vyložený v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo na sklade žalobcu. V neprítomnosti žalobcu svedkyňa uviedla, že dodávateľom spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o. bola spoločnosť N&Y s.r.o. pričom jednala s konateľom tejto spoločnosti S. H. (s ktorým sa však osobne nestretla) a s obchodným zástupcom spoločnosti S. C.. Nakládka a preprava tovaru bola zahrnutá v nákupnej cene. Svedkyňa predložila potvrdenie o zaistení veci zo dňa 13. 03. 2015 vystavené KÚFS Bratislava, v ktorom je okrem iného uvedený aj „Šanón: 2015, bez označenia, počet listov 170“. Predložený dokument teda jednoznačne nepreukazuje zaistenie faktúry vystavenej spoločnosťou N&Y s.r.o. v mesiaci február 2015 ako dodávateľom pre spoločnosť A.P.P.I spol. s r.o. ako odberateľa, napriek tomu ju svedkyňa nepredložila.

Potvrdila však vystavenie faktúry č. 201500016 zo dňa 03. 02. 2015 a dodanie tovaru žalobcovi v zmysle tejto faktúry. Podľa vyjadrenia konateľky spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o. dodávateľom predmetného tovaru pre spoločnosť A.P.P.I spol. s r.o. bola spoločnosť N&Y s.r.o. na základe dodávateľskej faktúry č. 0452015 zo dňa 03. 02. 2015 (originál faktúry podľa jej tvrdenia odovzdala KÚFS), pričom preprava tovaru bola riešená touto spoločnosťou a bola zahrnutá v nákupnej cene, adresu nakládky nevedela, miestom vykládky boli MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Jednala s S. H. (konateľ spoločnosti N&Y s.r.o.), nikdy sa s ním ale nestretla, alebo s pánom C., ktorý bol obchodným zástupcom spoločnosti N&Y s.r.o..

Dňa 24. 10. 2016 správca dane spísal úradný záznam o nahliadnutí do spisov z daňovej kontroly v spoločnosti CORAL, spol. s r.o. a zadovážil si zápisnicu o podaní vysvetlenia zo dňa 13. 03. 2015 spísanú

na KÚFS Bratislava s S. H. vo veci podozrenia z porušenia daňových predpisov v súvislosti s obchodnými transakciami medzi spoločnosťami N&Y s.r.o. a CORAL spol. s r.o.. S. H. nemal o činnosti spoločnosti N&Y s.r.o. (ktorej bol podľa výpisu z obchodného registra Okresného súdu Košice I konateľom do 24. 03. 2015 a ktorá zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou SLOVRESPO s.r.o. a dňa 25. 03. 2015 bola vymazaná z obchodného registra) žiadne informácie. Podľa jeho tvrdenia mu povedali, že predmetom činnosti spoločnosti bol dovoz kuracích prs z Poľska, žiadne doklady nevystavoval, ani nepodpisoval, o obchodovaní s uvedeným tovarom nemal žiadne vedomosti. Do ďalšej zápisnice zo dňa 13. 03. 2015 spisanej na KÚFS Bratislava S. H. uviedol, že K. D. (kamarát zo školy, ktorý býva v rómskej osade v Merašiciach) mu za konateľstvo v spoločnosti slúbil 2.000,- eur mesačne. Bol tzv. „biely kôň“ a jeho úlohou bolo založiť účet na jeho meno, podpísať disponentské práva a dať vyrobiť pečiatku s jeho podpisom.

Na základe uvedených zistení možno dôvodne konštatovať, že v obchodnom reťazci N&Y > A.P.P.I. spol. s r.o. > žalobca nebolo preukázané reálne obchodovanie s deklarovaným tovarom v zmysle predložených faktúr. Aj v tomto prípade mali jednotlivé subjekty s tovarom obchodovať v sklade spoločnosti MRAZIARNE, a.s. Sládkovičovo, pričom nebolo preukázané, kedy, ako, akým spôsobom sa tento tovar do skladu dostal a ktorý subjekt ho tam dodal. Preprava tovaru do skladu nebola žiadnym spôsobom preukázaná, pričom konateľka spoločnosti A.P.P.I. spol. s r.o. tvrdila, že prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ tovaru, t.j. spoločnosť N&Y s.r.o., čo však vzhľadom na tvrdenia konateľa tejto spoločnosti S. H. nebolo žiadnym spôsobom preukázané.

Z vyššie uvedených zistení potom daňové orgány vyvodili záver, že v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a ani odvolacieho konania žalobca nepredložil (okrem faktúry vystavenej spoločnosťou A.P.P.I. spol. s r.o. v mesiaci február 2015, dodacieho listu, potvrdenia o prijatí tovaru k faktúre č. 201500016) a ani neoznačil žiadny dôkaz preukazujúci dodanie tovaru spoločnosťou A.P.P.I. spol. s r.o., napriek tomu, že táto dôkazná povinnosť bola jednoznačne na jeho strane, nakoľko si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty práve pri deklarovanej dodávke od tejto spoločnosti. Dodanie predmetného tovaru žalobcovi spoločnosťou A.P.P.I. spol. s r.o. nie je preukázané ani dodacím listom zo dňa 03. 02. 2015, ani listinou označenou ako „príjem cudzích ukladateľov“, ktorú mala vystaviť spoločnosť MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo.

Na konštatovaní, že žalobca relevantným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou A.P.P.I. spol. s r.o., a teda nepreukázal ani dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty pri ním deklarovanej dodávke od uvedenej spoločnosti, nemôže nič zmeniť ani skutočnosť, že tovar (mrazené kuracie prsia) žalobca dodal odberateľovi Conflans Energy s.r.o. do Českej republiky s oslobodením od dane z pridanej hodnoty, čo nespochybnili ani daňové orgány. Uvedené intrakomunitárne dodanie tovaru a jeho preprava odberateľovi (Conflans Energy s.r.o.) do Českej republiky nie je dôkazom toho, že tovar žalobcovi dodala spoločnosť A.P.P.I. spol. s r.o. a že tejto vznikla daňová povinnosť. Správca dane a ani žalovaný nespochybnili existenciu a dodanie tovaru odberateľovi do Českej republiky, čo ale nie je dôkazom toho, že sa jedná o tovar, ktorý podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mala žalobcovi dodať spoločnosť A.P.P.I. spol. s r.o..

Aj v tejto súvislosti správny súd opätovne poukazuje na zistenie žalovaného uvedené v jeho rozhodnutí, a to, že žalobca predložil faktúru od dodávateľa A.P.P.I. spol. s r.o. pod č. 201500016 zo dňa 03. 02. 2015 s označením dodávky: mrazené kuracie prsia sol., 2kg x 6, zn. aurora, miesto vykládky Mraziarne a.s. Sládkovičovo, vodič Dostal, SPZ 5M70100, 5M70607, BR3125, šarža:1014110322, výr./spot.: 03. 11. 2014/26. 04. 2016 v množstve 22.008 bez mernej jednotky. Na preukázanie dodania tohto tovaru odberateľovi Conflans Energy s.r.o. do Českej republiky žalobca predložil faktúru č. 150017 zo dňa 09. 02. 2015 (s označením dodávky Mraz. kur. prsia BK BR 3125 Aurora, 6x2 kg, sol', BR 3125, výr./spotr.: 03. 11. 2014/26. 04. 2016 šarža: 1014110322 v množstve 22.008 kg) spolu s dodacím listom zo dňa 09. 02. 2015 a CMR č. SK E 7642053 zo dňa 09. 02. 2015 (na ktorom je okrem iného uvedené: palety 28 x, kartón 1.834 x, označenie tovaru: mraz. kuracie prsia, sol', Aurora, BR 3125 a hmotnosť 22.008 kg.). Všetky tieto zistenia v označení tovaru ako i v rôznom označení jeho množstva (kg, kartóny, palety) na predložených dokladoch vyvolávajú pochybnosti o tom, či žalobca dodal odberateľovi Conflans Energy s.r.o. do Českej republiky ten tovar, ktorý mal podľa predloženého dokladu - faktúry nakúpiť od svojho dodávateľa A.P.P.I. spol. s r.o. a ktorý mal byť predmetom obchodovania v obchodnom reťazci N&Y > A.P.P.I. spol. s r.o. > žalobca.

56. Žalobca si v zdaňovacom období február 2015 uplatnil odpočítanie dane na základe faktúr vystavených dodávateľom ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o. a A.P.P.I. spol. s r.o., pričom predmetom fakturácie bolo dodanie mrazeného kuracieho mäsa žalobcovi. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií zistil, že obchod s predmetným kuracím mäsom bol

realizovaný v obchodných reťazcoch, ktoré vypátral (na základe tvrdení konateľov vyššie uvedených spoločností ako i nimi predložených dokladov) a detailne opísal vo svojom rozhodnutí. Na základe týchto zistení a deklarováných obchodov, bolo potom právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko reálnosť deklarovaneho obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že v jednotlivých obchodných reťazcoch obchodujúcich s kuracím mäsom síce konatelia priamych dodávateľov žalobcu ústne potvrdili zrealizovanie obchodu a predložili i faktúry (okrem konateľky spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o.), ale pri preverovaní jednotlivých článkov obchodných reťazcov vznikli pochybnosti o dodaní tovaru tak, ako je toto dodanie deklarované na faktúrach, ktoré boli správcovi dane postupne predkladané jednotlivými konateľmi pri preverovaní daňových subjektov zapojených do reťazcov. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru, jeho reálnu existenciu, spôsob jeho prepravy do skladu v spoločnosti Mraziarne a.s. Sládkovičovo, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom mal (okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená vo vzťahu k ich obsahu) preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že s deklarovávaným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval a že obchod prebiehal skutočne tak, ako ho deklaroval. V súvislosti s oprávnením správcu dane v prípade pochybností preverovať celý obchodný reťazec transakcií, ak zistil, že ide o fakturačné obchodné transakcie s tovarom v reťazci dodávateľov a odberateľov, ktorého súčasťou je (bol) aj kontrolovaný daňový subjekt (žalobca) správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 8Sžf/78/2015 zo dňa 25. 05. 2017, ako i rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 6Sžfk/54/2020 zo dňa 27. 10. 2022.

57. V preukázanom obchodnom reťazci: Access line s.r.o. › Slovakia Food Trading, s. r. o. › FEGA FROST, s.r.o. › ALFA-R s.r.o. › žalobca, v obchodnom reťazci METAL MARKET s.r.o. › MARKET CENTRUM, s. r. o. › TENDERFOOD AB, s. r. o. › žalobca a v obchodnom reťazci N&Y s.r.o. › A.P.P.I. spol. s r.o. › žalobca, nebol primárne preukázaný pôvod tovaru, jeho nákup a dodanie na prvom zistenom článku každého reťazca, t.j. v spoločnosti Access line s.r.o., METAL MARKET s.r.o. a N&Y, s.r.o.. Nebol teda preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. u týchto daňových subjektov. Konateľ spoločnosti Access line s.r.o. K. C. uviedol, že konateľom sa stal cez internet za finančnú odplatu 150,- eur a o činnosti spoločnosti nemal žiadne informácie. Konateľ spoločnosti METAL MARKET s.r.o. K. Z. je v mieste svojho trvalého pobytu neznámy, nebýva tam asi 7 rokov a nebolo zistené, kde sa aktuálne zdržuje. Konateľ spoločnosti N&Y s.r.o. S. H. nemal o činnosti spoločnosti žiadne informácie, pričom sám sa označil za tzv. „bieleho koňa“, ktorého úlohou bolo založiť účet na jeho meno, podpísať disponentské práva a dať vyrobiť pečiatku s jeho podpisom. Jednoznačne tak nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u prvého zisteného článku obchodného reťazca, na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť ďalších v reťazcoch figurujúcich dodávateľov a v konečnom dôsledku žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane.

58. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z predmetného plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že toto plnenie bolo skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle ust. § 19 zákona č. 222/2004 Z.z.. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od svojich dodávateľov, t.j. od spoločnosti ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s.r.o. a A.P.P.I spol. s r.o., že jeho dodávatelia predmetné obchody potvrdili, vystavené faktúry riadne zaúčtovali, zaplatili a priznali daňovú povinnosť k dani z pridanej hodnoty ešte nedokazuje, že im v súvislosti s týmito dodávkami v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť aj vznikla. Predloženie dokladov je totiž len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnené a v súlade so zákonom.

Splnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle ust. 49 ods. 1, 2 písm. a/ a ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie a predloženie dokladov, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočítanie dane je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok zakotvených vo vyššie uvedených ustanoveniach zákona č. 222/2004 Z.z., pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu (napr. v predmetnej veci nejednotné označenie tovaru, s ktorým sa malo obchodovať, jeho množstva v paletách, kartónoch,

kg, dátumu výroby, spotreby, šarže a pod.) a ani pri dobromyseľnosti daňového subjektu (žalobcu) prijímajúceho zdaniteľné plnenie.

59. Za danej dôkaznej situácie s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovaným uvedeným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v zmysle ust. § 19 zákona č. 222/2004 Z.z., a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28. 06. 2012 ako i na ďalší jeho rozsudok v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23. 02. 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. 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 si nárok uplatňuje dôvodne 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 spofahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

60. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.. Z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil tri reťazce dodávateľov, v ktorých mali byť tieto obchody realizované, pričom preveroval jednotlivé články reťazcov a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od svojich dodávateľov. V rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s kuracím mäsom nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tento dostal na územie SR, napriek tomu, že ide o potravinu živočíšneho pôvodu, obchodovanie s ktorou upravuje špeciálna legislatíva, najmä zákon č. 39/2007 Z.z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, zákon č. 152/1995 Z.z. o potravinách v znení neskorších predpisov a vykonávacie nariadenie komisie (EU) č. 931/2011 z 19. 09. 2011 o požiadavkách na výsledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002. Subjekty obchodujúce s potravinami živočíšneho pôvodu sú povinné dodržiavať tieto predpisy a riadiť sa nimi, pričom žalobca v tomto smere nepristupoval k svojim obchodným partnerom dostatočne zodpovedne.

61. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi tovaru. Daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5 Sžf 66/2016 zo dňa 31. 05. 2018).

62. Žalobca v III. časti žaloby tvrdil, že predložil všetky doklady, ktoré sú v zmysle príslušných právnych predpisov podmienkou uplatnenia nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, že dodávatelia mu tovar dodali do priestorov skladovateľa (ktorý skladovanie a manipuláciu s tovarom potvrdil) a dodanie aj potvrdili, vystavené faktúry zaúčtovali, priznali daňovú povinnosť, pričom žalobca za tovar zaplatil a ďalej ho predal. Bol toho názoru, že splnil zákonom stanovené podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

Ako už správny súd uviedol vyššie (58. bod tohto rozsudku), splnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle ust. 49 ods. 1, 2 písm. a/ a ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie a predloženie dokladov, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Práve tento základ podľa názoru súdu v predmetnej veci vzhľadom na výsledky vykonaného dokazovania absentuje. Bolo právom

a povinnosťou správcu dane v predmetnej veci bolo preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom o výsledkoch vykonaného preverovania a teda i dokazovania bol žalobca v priebehu daňovej kontroly správcom dane podrobne oboznámený a mal možnosť sa k nim vyjadriť, čo žalobca neurobil, keď k oboznámeným zisteniam nepodal vyjadrenie, ani nemal žiadne návrhy na doplnenie dokazovania. V daňovom konaní správcu dane nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. Povinnosťou správcu dane je zväžiť vykonanie navrhovaného dôkazu, resp. navrhovaný dôkaz vykonať, alebo zdôvodniť, prečo vykonanie navrhovaného dôkazu považuje s poukazom na poznatky získané v priebehu daňovej kontroly za irelevantné. V predmetnej veci však žalobca ani po oboznámení s výsledkami daňovej kontroly neoznačil žiadne dôkazy, ktoré by mal správcu dane vykonať na preukázanie dôvodnosti ním uplatneného práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. V tomto oboznámení pritom správcu dane jednoznačne v prípade všetkých troch dodávateľov žalobcu deklaroval, že nebolo preukázané, akým spôsobom bol tovar na územie SR dodaný, ktorým subjektom bol nadobudnutý a má teda pochybnosti, či žalobca nadobudol tovar uvedený na základe ním predložených faktúr od tam uvedených dodávateľov práve na základe týchto faktúr. Rovnaké konštatovanie vyplýva i z protokolu zo dňa 27. 03. 2017, v ktorom správcu dane okrem iného uviedol, že nie je preukázané skutočné dodanie tovaru dodávateľmi na prvom článku zistených reťazcov (Access line s.r.o., METAL MARKET s.r.o. a N&Y s.r.o.), a teda jednotlivým dodávateľom nevznikla daňová povinnosť, v dôsledku čoho potom ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.. Tieto zistenia žalobca nenamietal ani vo vyjadrení zo dňa 14. 04. 2017 k protokolu z daňovej kontroly a jeho námietky mali výlučne procesný charakter.

V rozhodnutí zo dňa 15. 08. 2018 správcu dane opakovane pri každom reťazci konštatoval, že nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru medzi dodávateľmi v zistených reťazcoch, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti na jednotlivých článkoch reťazcov, a teda ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Tým, že si žalobca na základe faktúr od svojich dodávateľov toto právo nedôvodne uplatnil, porušil ust. § 49 ods. 1 ust. ako i ust. § 51 ods. 1 písm. a/ a v nadväznosti na ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.. S týmto sa stotožnil i žalovaný, keď vo svojom rozhodnutí zo dňa 22. 01. 2019 s poukazom na zistenia v priebehu daňovej kontroly konštatoval, že jednotlivým dodávateľom žalobcu a ich dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z reálneho dodania tovaru podľa ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa ust. § 49 ods. 1 tohto zákona. Jednotlivým daňovým subjektom však vznikla povinnosť zaplatiť daň z dôvodu jej uvedenia na faktúre podľa ust. § 63 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z..

V III. časti žaloby žalobca ďalej tvrdil, že nikdy neprichádzal do kontaktu s dodávateľmi svojich dodávateľov a nemal vedomosť o tom, ktorý dodávateľ dodal tovar jeho dodávateľovi. Toto ale nebolo povinnosťou žalobcu a ani daňové orgány toto žalobcovi nevytýkali a nepovažovali to za jeho pochybenie. Ďalej však uviedol, že si osobne preveroval nakúpený tovar nachádzajúci sa na sklade u skladovateľa a mal prehľad o jeho množstve a kvalite. Na preukázanie tohto svojho tvrdenia však nepredložil, ani neoznačil žiadny dôkaz. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že konatelia spoločností ALFA-R s.r.o. (N. K.), TENDERFOOD AB, s. r. o. (X.. S. I.) a A.P.P.I spol. s r.o. (O. J.), ktoré mali žalobcovi dodať tovar, boli vypočítaní dožiadanými správcami dane, pričom ani jeden z nich neoznačil žalobcu ako osobu, ktorá bola prítomná pri dodaní tovaru (nakládke alebo vykládke tovaru), resp. vnútroskladovom dodaní tovaru v rámci skladov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Rovnako tak zamestnanci tejto spoločnosti, ktorých výpovede si správcu dane zadovážil z vyrubovacieho konania v súvislosti s daňovou kontrolou dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2015 (vypočítaní boli v prítomnosti žalobcu a jeho zástupcu dňa 27. 03. 2018) popísali úkony, ktoré vykonávali v rámci svojej pracovnej pozície. Vedúci skladu sa vyjadril, že v prípade, ak sa jednalo o predaj tovaru medzi spoločnosťami, ktoré skladovali tovar v skladoch spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, tak tovar sa fyzicky v sklade nepresúval, len sa menil názov vlastníka tovaru na paletovom lístku podľa pokynov ukladateľa, pričom komunikácia so žalobcom prebiehala telefonicky a mailom. Ani jeden neoznačil žalobcu ako osobu prítomnú pri deklarovaných obchodoch s tovarom v rámci skladov spoločnosti. Nebolo teda preukázané tvrdenie žalobcu o preverovaní tovaru v sklade, pričom k jeho presunu v rámci skladu ani nedochádzalo, len sa menilo označenie vlastníkov tovaru na paletách. Žalobca potom nemôže ani tvrdiť, že obchody prebehli tak, ako je to deklarované na dodávateľských a odberateľských faktúrach. V tejto súvislosti je podľa názoru súdu dôvodné položiť si otázku, čo bolo účelom takéhoto „obchodovania s tovarom v sklade“, keď sa len menilo označenie vlastníkov tovaru na paletách, tovar ostával na rovnakom mieste v sklade a následne bol vyvezený do iného členského štátu s oslobodením od dane z pridanej hodnoty, aby bol neskôr opätovne dodaný k odberateľom v SR, čo preukazujú zistenia

z medzinárodnej výmeny informácií. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania.

V III. časti žaloby žalobca taktiež namietal, že „v celom daňovom spise sa nenachádza ani zmienka o tom, že by sa dopustil nejakého podvodného konania na dani z pridanej hodnoty“, pričom s týmto tvrdením žalobcu sa možno stotožniť. V súvislosti s touto námietkou správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 10Sžfk/8/2020 zo dňa 26. 10. 2022, v ktorom kasačný súd konštatoval, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, resp. podmienok na oslobodenie od tejto dane 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 odpočítanie dane možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľala, 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).

Daňové orgány v predmetnej veci vo svojich rozhodnutiach nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty primárne odôvodnili tým, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie tejto dane a nevyvrátil dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnom dodaní deklarovaného tovaru. Konkrétne nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti, ktorá je spätá s dodaním deklarovaného tovaru - mrazeného kuracieho mäsa. V dôsledku uvedeného nenastalo naplnenie podmienky v zmysle ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ tohto zákona. Až následne (potom ako žalovaný zrušil prvé rozhodnutie správcu dane zo dňa 05. 06. 2017) bola doplňujúco posudzovaná aj otázka, aké opatrenia prijal žalobca, aby sa uistil, že plnenia, ktoré uskutočnil vo februári 2015 nevedú k podozreniu z jeho účasti na daňovom podvode.

Skutočnosť, či žalobca vedel alebo vedieť mohol o svojej účasti na podvode, resp., či prijal dostatočné opatrenia, aby sa účasti na podvode vyhol, by sa však stala relevantnou z hľadiska nepriznania odpočítania dane z pridanej hodnoty až v prípade, keď by bolo konštatované naplnenie hmotnoprávných podmienok odpočítania tejto dane, čo v predmetnej veci nenastalo. Uvedený záver vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, napríklad v rozsudku vydaného v konaní v spojených veciach SGI a Valérieane C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“ Samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia má objektívny charakter a teda jeho absencia je sama o sebe predpokladom odmietnutia odpočítania dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ by daňový subjekt nesplnil hmotnoprávnu podmienku odpočítania dane z pridanej hodnoty, tak by správca dane ani nemusel na odmietnutie tohto odpočítania preukazovať jeho účasť na podvode, resp. zneužívajúcom konaní, ako tomu bolo aj v prejednávanej veci. Konštatovanie žalovaného v závere jeho rozhodnutia, že všetky obchodné reťazce nesú znaky reťazových, resp. karuselových daňových podvodov nemá vplyv na posúdenie zákonnosti jeho rozhodnutia, čo do výrokovej časti.

Správny súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu spočívajúcu v tom, že žalovaný sa žiadnym spôsobom nevyjadril k rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžfk/49/2017 zo dňa 27. 09. 2018 a sp. zn. 3Sžfk/52/2017 zo dňa 08. 08. 2018. To, že daňové orgány nereagujú na úplne každý argument alebo rozhodnutie, na ktoré účastník konania odkáže, nie je možné automaticky chápať ako ich pochybenie. Podstatou odôvodnenia rozhodnutia je, aby bolo presvedčivé. Žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného je podľa názoru správneho súdu riadne, vyčerpávajúce a logicky odôvodnené, pričom žalovaný sa systematicky vysporiadal so všetkými podstatnými námietkami žalobcu a vyvodil z nich vecne správny záver.

Ohľadom rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/52/2017 je potrebné dodať, že sa týkal spoločnosti COSMO, s.r.o., ktorej dodávateľom v tam uvedenom kontrolovanom zdaňovacom období bola spoločnosť Mima Market s. r. o.. V uvedenom rozsudku kasačný súd konštatoval, že zo strany

daňových orgánov nedošlo k zisteniu (v spise sa nenachádzal žiaden doklad, ktorý by takúto skutočnosť preukazoval alebo naznačoval), že by sa žalobca vedome podieľal na podvodnej činnosti svojich dodávateľov alebo, že by mal vedomosť o zneužívaní princípov v systéme DPH týmito subjektami, pričom ani pochybnosti správcu dane o fiktívnosti predmetnej dodávky do dispozície žalobcu, sa nezakladajú na jeho zisteniach. Toto však nie je možné subsumovať na daný prípad, v rámci ktorého daňové orgány vo svojich rozhodnutiach zhodne konštatovali, že nebol preukázaný pôvod tovaru a absentoval aj subjekt, ktorý tovar uviedol na trh. V predmetnej preskúmvanej veci nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. na jednotlivých článkoch reťazca, v dôsledku čoho neboli splnené zákonom stanovené podmienky na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty, a preto ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle ust. § 49 ods. 1 písm. a/ a ust. § 51 ods. 1 písm. a/ tohto zákona. Navyiac spoločnosť Mima Market s. r. o. v zdaňovacom období február 2015 nebola priamym dodávateľom žalobcu, ale bola súčasťou jedného obchodného reťazca, v rámci ktorého sa malo v sklade spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo obchodovať s kuracím mäsom.

Nedôvodné je aj poukazovanie žalobcu na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/1/2011, ktorý bol už prekonaný judikatúrne ďalšou rozhodovacou činnosťou tohto súdu, napr. rozsudkom v konaní pod sp. zn. 8Sžf/26/2014, v ktorom Najvyšší súd SR vyslovil, že pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty je podmienkou, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré je deklarované účtovným dokladom, faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami, bolo zároveň reálne materiálne preukázané (rozsudok Najvyššieho správneho súdu v konaní pod sp. zn. 10Sžfk/8/2020 zo dňa 26. 10. 2022). Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie dane z pridanej hodnoty, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.

Pochybnosti správcu dane o tom, či spoločnosti ALFA-R s.r.o., TENDERFOOD AB, s. r. o. a A.P.P.I spol. s r.o. boli skutočnými dodávateľmi tovaru uvedeného na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, neboli v daňovom konaní vyvrátené žiadnymi relevantnými dôkazmi. Predmetom pochybností bol nedostatočne a nejednoznačne označený predmet fakturácie na jednotlivých článkoch reťazca, nepreukázanie jeho pôvodu, nepreukázanie toho, ako sa tovar do reťazca dostal, resp. toho, kto tovar uviedol na tuzemský trh. Na preukázanie pôvodu tovaru v predmetnej veci nebolo postačujúce označenie na tovare, že ide o brazílske kuracie mäso. Išlo o komoditu živočíšneho pôvodu, teda špecifickú komoditu, pri obchodovaní s ktorou je potrebné prihliadať na špeciálnu legislatívu. Zisťovanie pôvodu mäsa nebolo možné považovať za obchodné tajomstvo, a preto žalobca mal zákonné právo, ako aj povinnosť, zisťovať tieto informácie a následne by vedel aj preukázať realnosť obchodného reťazca, v rámci ktorého bol zapojený. Okrem formálnych daňových a účtovných dokladov žalobca nepredložil hodnoverné dôkazy o tom, že uvedené spoločnosti neboli do obchodných reťazcov zahrnuté len „na papieri“, za účelom uplatňovania odpočítania dane z pridanej hodnoty. Na základe skutočností vyplývajúcich z obsahu administratívneho spisu sa možno stotožniť so závermi žalovaného, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že od svojich dodávateľov skutočne prijal tovar deklarovaný na predložených faktúrach. Žalobca v žalobe poukazoval na rozhodnutia krajských súdov ako i rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a ich časti i citoval. Pre ich aplikáciu v predmetnej veci však bolo potrebné poukázať aj na obdobné skutkové, či procesné situácie, ktoré si v záujme právnej istoty vyžadujú aplikáciu týchto rozhodnutí, čo v danom prípade naplnené nebolo.

63. S poukazom na uvedené súd po oboznámení sa s vykonaným dokazovaním v predmetnej veci a po preskúmaní rozhodnutia žalovaného dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 15. 08. 2018 určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015 v sume 50.189,86 eur s tým, že mu nepriznal nadmerný odpočet v sume 48.146,66 eur a vyrubil mu daň v sume 2.043,20 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 15. 08. 2018 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Skutkový stav zistený správcou dane vychádza z daňových dokladov predložených žalobcom, ktorým ale absentuje materiálny podklad. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z..

Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a

spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. 04. 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

64. Správny súd preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách dôvodov podanej žaloby, ktorými bol v predmetnej veci viazaný, dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

65. O trovách konania, vrátane trov kasačného konania, správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu opätovne zamietol), nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch. O takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo a zo súdneho spisu ani nevyplýva, že by žalobcovi v súvislosti s týmto súdnym konaním trovy konania vznikli.

66. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3 : 0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Poučenie:

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods. 1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.