

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 1S/55/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200516
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 11. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marian Hoffmann, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8020200516.5

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD., v právnej veci žalobcu: Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta č. 54/1468, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 651 682, právne zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI, s.r.o., so sídlom Dunajská č. 2317/32, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 101060854/2020 zo dňa 18. júna 2020, na základe všeobecnej správnej žaloby takto

rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

Náhradu trov konania účastníkom **n e p r i z n á v a**.

Žiadosť žalobcu vo veci podania návrhu na prejudiciálne konanie Súdnemu dvoru EÚ **z a m i e t a**.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Argumenty žalobcu v podanej žalobe

Žalobca sa všeobecnou správnu žalobou zo dňa 22. augusta 2020, včas podanou Krajskému súdu v Prešove ako správne súdu, domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva SR pod č. 01060854/2020 zo dňa 18. júna 2020, ktorý podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Stará Ľubovňa (prvostupňový správny orgán) č. 102742783/2019 zo dňa 28. novembra 2019 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov v sume 154 243,20 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2017. Žiadal zrušenie uvedených rozhodnutí správneho orgánu podľa § 191 ods.1 písm. c/,d/,e/,f/,g/ Správneho súdneho poriadku (S.s.p.) a vrátenie veci na ďalšie konanie, vrátane priznania nároku na náhradu trov konania vo výške 100 %. Citoval pritom príslušné ustanovenia Ústavy SR, zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, zákona č. 71/167 Zb. o správnom konaní (Správny poriadok), zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (o DPH).

Žalobca v dôvodoch žaloby namietal nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly z dôvodu nedodržania lehôt na vykonanie daňovej kontroly. Príčinou nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok je realizácia medzinárodnej výmeny informácií v trvaní dlhšom ako ustanovuje kapitola II, oddiel 2, 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 (ďalej ako „Nariadenie“). Poukázal pri tom na rozhodnutie NS SR 5Sžfk/34/2018 v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, spis. zn. 6S/1/2017 zo dňa 18. januára 2018, ktorý prerušil konanie o kasačnej sťažnosti za účelom predloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a ktorý naznačil argumentačnú líniu v rozpore s argumentáciou žalovaného s tým, že Nariadenie je záväzný akt Európskej únie, ktorý má podľa č. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky, a teda aj pred Daňovým poriadkom, z čoho vyplýva, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly musí preto v prvom rade dbať na aplikáciu Nariadenia a až subsidiárne na aplikáciu Daňového poriadku. Žalobca poukázal na konštatovanie v rozsudku Krajského súdu Bratislava, spis. zn. 6S/82/2016, že nedodržanie maximálnej 6 mesačnej lehoty na vybavenie žiadostí o výmenu informácií nemôže ísť na ťarchu práv daňového subjektu. Ako zrejmu skutočnosť uviedol údaje: Začiatok daňovej kontroly: 18. decembra 2017, Prerušenie daňovej kontroly: 20. júna 2018, Pokračovanie v daňovej kontrole: 22. februára 2019, Prerušenie daňovej kontroly: 1. apríla 2019, Pokračovanie v daňovej kontrole: 11. júna 2019 a Dátum vyhotovenia protokolu: 19. septembra 2019. Prerušenie výkonu daňovej kontroly bolo realizované v číselnom a časovom vyjadrení viac ako šesť mesiacov. Správca dane, rovnako ako žalovaný, v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nijakým spôsobom nevysvetlil, neozrejmil alebo nepreukázal takú skutočnosť, ktorá by ospravedlňovala nedodržanie stanovenej dĺžky zákonnej lehoty. Rovnako neboli predložené žiadne a akékoľvek listiny, z ktorých by vyplynula osobitne stanovená lehota, písomná informácia o nemožnosti odpovede v lehote stanovenej Nariadením, alebo doklad, z ktorého vyplýva uvedenie doby, v ktorej možno predpokladať splnenie informačnej povinnosti v rámci medzinárodnej pomoci a spolupráce pri správe daní vo vzťahu k členským štátom. Ako vyplýva z rozsudku Krajského súdu v Bratislave vo veci spis. zn. 1S/161/2016, úvaha správcu dane o tom, či je prerušenie daňovej kontroly opodstatnené, nie je neobmedzená. Jednoznačným a pre správcu záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Žalobca poukázal obdobne na judikatúru Krajského súdu v Bratislave, vo veci spis. zn. 5S/206/2016, 5S/205/2016 a 5S/207/2016. V danom prípade správca dane ukončil daňovú kontrolu po uplynutí zákonnej lehoty jedného roka odo dňa jej začatia vrátane lehoty maximálne troch mesiacov na jej prerušenie v zmysle nariadenia, čo predstavuje hrubý zásah do práv daňového subjektu a v konečnom dôsledku poznačilo realizovanú daňovú kontrolu vlastnosťou nezákonnej daňovej kontroly. Nerešpektovaním maximálnej dĺžky medzinárodnej výmeny informácií porušuje správca dane nielen ustanovenia o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní; a samotné Nariadenie EÚ, ktorého ustanovenia sú priamo nadriadené právnomu poriadku Slovenskej republiky. V tejto súvislosti tiež žalobca namietal v zmysle princípu otráveného stromu, že akýkoľvek výsledok konania, ktoré je podložené nezákonným protokolom, je nezákonné. Súčasne správca dane, žalovaný a rovnako ani súd nijakým spôsobom neodôvodnili, prečo k prerušeniu daňovej kontroly muselo a došlo práve v rámci daňovej kontroly a nie napr. v štádiu vyrubovacieho konania.

Námietku nedostatočne zisteného skutkového stavu žalobca odôvodnil na podklade predmetného obchodu, ktorý bol správcom dane posudzovaný v rámci reťazca, s poukazom na správny postup pri uplatňovaní režimu DPH u reťazových obchodov, podmienený aplikáciou ustanovení zákona o DPH, ktoré definuje miesto dodania tovaru a miesto nadobudnutia tovaru. Tieto ustanovenia sú dôležité z hľadiska určenia členského štátu, v ktorom podlieha dodania tovaru dani, príp. je oslobodené od dane. Pre správne určenie miesta dodania tovaru a následné uplatnenie dane je pri takýchto obchodoch potrebné zistiť, kde sa preprava tovaru začína a kde končí, postavenie osôb zúčastňujúcich sa na reťazovom obchode a hlavne, ktorá dodávka tovaru, v rámci ktorého zmluvného vzťahu je spojená s prepravou tovaru (pohyblivá dodávka), pri ktorej sa určí miesto dodania tovaru v tom štáte, v ktorom sa tovar nachádza v čase, keď začína jeho preprava, a ktorá dodávka je nepohyblivá a miesto dodania má v tom štáte kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje a taktiež, či dodávka, ktorá je pohyblivou dodávkou, môže byť oslobodená od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. V danom prípade nie je podľa žalobcu zrejmé zo zistení správcu dane a rovnako ani následného odôvodnenia žalovaného, ktorá dodávka v predmetnom reťazci je pohyblivou dodávkou. Správca dane neoznačil v predmetnom reťazci pohyblivú dodávku, keď všetky ostatné sú nepohyblivé, nie je možné v danom reťazci určiť, kde v reťazci došlo k úniku na dani a predovšetkým ako k úniku došlo. Správca dane a rovnako aj žalovaný nedostatočne v danej veci zistili skutkový stav danej veci, v dôsledku čoho následne vo svojich záveroch nedostatočne odôvodnili, že daňový subjekt, teda žalobca vedel alebo mal vedieť, že transakciou uvedenou ako základe dotknutého práva sa podieľa na podvode

v oblasti dane z pridanej hodnoty, ku ktorému podľa správcu dane došlo v rámci reťazca. V prípade, ak správca dane a rovnako aj žalovaný konštatuje účasť daňového subjektu v podvodnom reťazci, v ktorom si jeden z účastníkov nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju odpočíta za účelom získania zvýhodnenia, musí byť zo spisového materiálu a z odôvodnenia rozhodnutia zrejmé, okrem toku dokladov a tovaru, kde v reťazci došlo k úniku na dani, ako k úniku na dani došlo a ako k nemu prispeli obchody u daňového subjektu. Súčasne správca dane musí preukázať, že daňový subjekt vedel alebo mal a mohol vedieť, že prijatím takýchto plnení sa bude podieľať na obchodoch spojených s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Námietku porušenia práv daňového subjektu žalobca odvodil od neposkytnutia mu lehoty na vyjadrenie sa k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 18. novembra 2019 č. 02639893/2019 v rozsahu niekoľko desiatok strán s výsledkami ďalšieho konania nadväzujúceho na daňovú kontrolu a dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie (DPH) august 2017. Správca dane tak ústne pojednávanie v zmysle zápisnice poňal formálne, kedy zástupcovi daňového subjektu predložil značne rozsiahlu textovú časť, z ktorej obsahu vyplývalo použitie množstva ďalšieho odborného textu vrátane judikatúry tak slovenskej ako aj európskej; a odmietol mu sa k predloženému relevantne vyjadriť bez akéhokoľvek uvedenia dôvodu. V priebehu pár dní po danom úkone vydal správca dane nové rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane daňovému subjektu. Je objektívne nemožné zo strany zástupcu preštudovať na počkanie rozsiahlu dokumentáciu s ešte obsiahlejším obsahom odkazujúcim na množstvo zdrojov. Takýto nezákonný postup správcu dane je závažný o to viac, kedy s prihliadnutím na požiadavku samotného správcu dane smerom k Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia s prihliadnutím na vytýkané nedostatky bolo nevyhnutné z dôvodu „mimoriadnej zložitosti“. Žalobca namieta závažné porušenie ustanovenia Daňového poriadku, a to § 3 ods. 1,2 a § 19 ods. 2, keď správca dane v priebehu ústneho pojednávania nevedel dať k dispozícii zástupcovi daňového subjektu na preštudovanie európskej judikatúry obsiahnutej v zápisnici, ktorej predloženie rovnako nevyplýva zo samotnej zápisnice.

Porušenie procesných práv daňového subjektu a nedostatočne zistený skutkový stav veci vidí žalobca v neverifikovateľnosti záverov plynúcich z vykonaného dokazovania, pričom skutkové zistenia správcu dane nesú jednoznačne známky a znaky jednostrannosti, nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Žalobca sa domnieva, že prvostupňový orgán sa snaží žalobcu obviniť z daňového podvodu, a to na podklade tvrdení, ktoré nemajú oporu v objektívne zistenej skutočnosti, bez relevantných dôkazov a len na základe dohadov a domnienok správneho orgánu. Konštatoval, že ako daňový subjekt je tradičný slovenský dodávateľ čerstvého mäsa a kvalitných mäsových výrobkov s viac ako dvadsaťročnou tradíciou podnikania v tejto oblasti na slovenskom trhu a rovnako tak patrí maj medzi významných zamestnávateľov v regióne. Svoju činnosť vykonáva s náležitou odbornou starostlivosťou, pričom postupuje a koná v súlade s platnými právnymi predpismi. Daňový subjekt nesúhlasí so závermi uvedenými v rozhodnutiach, nakoľko podľa názoru daňového subjektu nemôže správca dane a rovnako žiadosť o MVI považovať za konkrétny vykonávaný dôkaz, ale ide o informáciu o výsledkoch dokazovania vykonaného dožiadaným správcom dane. Z tohto dôvodu bol správca dane povinný v rámci prejednávacej zásady uvedenej v ustanovení § 24 ods. 2 Daňového poriadku zistiť konkrétne vykonané dôkazy a umožniť kontrolovanému daňovému subjektu vyjadriť sa ku všetkým týmto konkrétnym vykonaným dôkazom. Správca dane porušil vyššie uvedenú povinnosť v prípadne nasledovných žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií: a) 130000014488/18 zo dňa 28. mája 2018, týkajúcu sa dodávateľa Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o., b) Žiadosť o Medzinárodnú výmenu informácií č. 130000014490/18 zo dňa 28. mája 2018, týkajúcu sa dodávateľa Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o., c) Žiadosť o Medzinárodnú výmenu informácií č. 1300000211009/19 zo dňa 12. marca 2019, týkajúcu sa spoločnosti CEDROB S.A. a d) Žiadosť o Medzinárodnú výmenu informácií č. 130000021100/19 zo dňa 13. marca 2019, týkajúcu sa spoločnosti SPOLKA JWNA MIKULEC S.A. Informácie, ktoré správca dane získal prostredníctvom dožiadania MVI (pričom ich nesprávne považuje za dôkazy) však daňovému subjektu iba oznámil a neumožnil mu do procesu ich získavania nijako zasiahnuť, čo je porušením práv daňového subjektu s odkazom na rozsudok NS SR, spis. zn. 4S6 65/66/01, 4 SŽ 113,114/01. Správca dane porušil prejednávaciu zásadu a porušil právo daňového subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom. Vzhľadom na uvedené daňový subjekt považuje informácie zistené v rámci MVI ohľadne dopravy tovaru pri obchodoch neuznaných správcom dane za nepoužiteľné.

Žalobca v pojmoch, používaných správnym orgánom – „zmiznutý obchodník“, „náravník“ a „účelovo vložená spoločnosť“, „umelo včlenená spoločnosť“, bez náležitého odôvodnenia, vidí vadu vydaného rozhodnutia. Správca dane používanie podobných pojmov náležite neodôvodnil a neaplikoval a rovnako ani judikatúru Súdneho dvoru Európskej únie a Európskeho súdu pre ľudské práva v zmysle usmernenia odvolacieho orgánu a takisto ani len nezvážil postavenie žalobcu ako nevinne zúčastneného subjektu. Správca dane k aplikácii rozhodnutí a záväzných pokynov nadriadeného orgánu (vo vzťahu k zrušujúcemu rozhodnutiu) pristupuje maximálne formálne bez uplatnenia materiálnej stránky rozhodnutí. Aj na základe uvedených skutočností je potrebné prijať záver o tom, že rozhodnutia správcu dane, žalovaného a správneho súdu sú nepreskúmateľnými rozhodnutiami. Žalobca tiež zdôraznil, že v prípade, ak správca dane tvrdí, že transakcie boli realizované za účelom dosiahnutia daňovej výhody, a to nároku na odpočítanie dane, uvádzame, že uplatnenie si odpočítania dane nie je daňovou výhodou, ale ide o právo, ktoré si daňový subjekt uplatňuje za podmienky, že transakcie majú ekonomické opodstatnenie, teda dosiahnutie zisku, čo potvrdzujú reálne vykonané transakcie. Aj napriek tomu, že správca dane vo vzťahu k statusu náravníka daných spoločností neunesol dôkazné bremeno a považoval ich napriek uvedenému za náravník, uvádzané teoretické poznatky nie sú úplné, pretože okrem vyššie uvedených článkov reľazca poznačeného podvodom sa v ňom spravidla na konci vyskytujú aj tzv. nevinné zúčastnené osoby (innocent parties), ktoré síce nakúpia tovar, s ktorým sa predtým obchodovalo za pochybných okolností, avšak bez toho, aby sa na podvodom poznačených transakciách sami zúčastňovali a bez toho, aby o nich mali vedomosť. Správca dane práve možnosť toho, že daňový subjekt bol v danom reľazci ako nevinne zúčastnený subjekt absolútne nezohľadnil, nezaoberal sa práve touto možnosťou ale priamo žalobcu odsúdili ako subjekt v rámci podvodného mechanizmu a reľazca. Argumentácia správcu dane v plnom rozsahu popiera konštantnú judikatúru Súdneho dvoru Európskej únie, napr. vo veci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, rozsudok C-33/13 zo dňa 6. februára 2014.

S poukazom na Nález Ústavného súdu Českej republiky I.ÚS 1835/07 zo dňa 18. novembra 2008, žalobca ďalšou námietkou namietal neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly. V súvislosti s výkonom daňovej kontroly nemôže byť jej začatie a uskutočňovanie len na svojvoľi daňového orgánu, ale musia existovať a byť oznámené konkrétne dôvody, ktoré sú v čase začatia daňovej kontroly vopred známe. V opačnom prípade by išlo o svojvoľu, pretože správca dane by mohol vykonávať daňovú kontrolu u kohokoľvek a kedykoľvek len podľa svojho vlastného uváženia. Správca dane daňovému subjektu neoznámil konkrétny dôvod začatia daňovej kontroly a dokonca odmieta tento dôvod oznámiť. Ako daňový subjekt pôsobí už viac ako 10 rokov a všetky svoje daňové povinnosti si riadne a včas plnil. Tieto skutočnosti sú správcovi dane známe, avšak bezdôvodne tieto poznatky ignoruje, čím jasne dáva najavo svoj negatívny prístup k spoločnosti. Je vylúčené aby obchodnú činnosť vykonávala v rozpore so zákonom keďže vie, že je pod neustálou kontrolou daňových orgánov. Začatie daňovej kontroly za dané zdaňovacie obdobie je ďalším prejavom svojvoľe správcu dane a šikanovania len preto, že sa zákonným spôsobom bráni proti nezákonnému konaniu správcu dane. Správca dane porušuje základné zásady správy daní, a to zásadu zákonnosti, (legality), a z nej vyplývajúcu zásadu enumeratívности verejnoprávných pretenzií, ktorá je zásadou vyplývajúcou z ust. čl. 2 ods. 2 Ústavy SR a ktorá znamená, že verejný orgán pri svojej činnosti nemôže konať svojvoľne, ale svoju právomoc môže uplatňovať len na účely, ku ktorým mu bola táto právomoc zverená a v rozsahu, v akom mu bola zverená. Inými slovami povedané, správca dane nemôže konať inak, než ako mu dovoľuje zákon a nemôže si svoje kompetencie rozširovať nad rámec zákona.

Správca dane a rovnako žalovaný tvrdia, že sa žalobca s plným vedomím a priamo zúčastňoval na konaní poznačenom podvodom, t.j. na deklarovaných obchodných transakciách – dodávkach tovaru v mene obchodnej spoločnosti REVITAL Trade, ARGUS Plus, FeMa Trade a B-spol pre žalobcu. Žalobca namietá porušenie svojich práv, kedy mu bolo znemožnené aktívne participovať na jednotlivých úkonoch, na ktoré sa odvoláva správca dane vo svojom rozhodnutí a rovnako protokole z daňovej kontroly. Správca dane ako aj žalovaný odlišne od vyššie citovaných ustanovení vo svojich rozhodnutiach celkom zjavne zastupujú úlohy príslušných orgánov činných v trestnom konaní, pričom svojvoľne zaujímajú postavenie zákonného sudcu rozhodujúceho o vine a nevine žalobcu v časti naplnenia skutkovej podstaty hospodárskeho trestného činu – podvodu, v oblasti správy daní. Z uvedeného ďalej vyplýva, že len vnútroštátny súd môže rozhodnúť o zamietnutí práva na odpočet DPH z dôvodov týkajúcich

sa podvodného konania a len vnútroštátny súd môže rozhodnúť o tom, či došlo k účasti spoločnosti, ktorá uplatňuje právo na odpočítanie dane na daňovom podvode. Prijatie takýchto záverov v daňovom konaní správcu dane a na základe takto prijatých záverov nepriznanie práva na odpočítanie dane bez vysporiadania sa s inými predloženými dôkazmi, je prekročením kompetencií správcu dane a je to postup, ktorý je v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy Slovenskej republiky, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon (Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie č. C-146/05 (Collée)). Je povinnosťou správcu dane špecifikovať, v akých skutkových okolnostiach daňový podvod spočíval. Samotné neodvedenie dane, ktoré žalovaný vzal za podvodné konanie podvodom v zmysle judikatúry SD EÚ nie je. V rámci daňového konania existujú legitímne nástroje, ktoré správca dane môže, resp. musí využiť k zabezpečeniu splnenia dôležitej daňovej povinnosti predovšetkým vo vzťahu k skutočnému daňovému dlžníkovi. Správca dane svoje presvedčenie o neopodstatnenosti spoločnosti Mima Market s.r.o. a rovnako svoje presvedčenie o statuse nárazníkovej spoločnosti Mima Market s.r.o. prevzal z výsledkov odpovede zo strany Ministerstva vnútra Slovenskej republiky, Prezídium Policajného zboru NAKA, ktorý formuloval záver, že daňový subjekt Mima Market s.r.o. Žilina dodával tovar spoločnosti HYDINA SK s.r.o. v mesiacoch: január, február, marec, apríl, máj, jún, júl, august a september 2017 (odpoveď: výzva – odstúpenie informácií č. PPZ-NKA-JFP4-38-026/2018-PZ zo dňa 03.04.2018), ďalej tvrdí, že z uvedeného je zrejme účelovo vytvorený obchodný reťazec na konci ktorého sú spoločnosti Podtatranská hydina a.s., HYDINA SK s.r.o. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. Je teda jednoznačne preukázané a potvrdené, že spoločnosť Mima Market s.r.o. daňový subjekt reálne dodával tovary spoločnosti Podtatranská hydina a.s. teda reálne došlo k prevodu vlastníckeho práva k reálnemu (nie fiktívnemu) tovaru a k zaplateniu za tovar. Už na danom mieste je teda potrebné a nevyhnutné prestať uvažovať o spoločnosti Mima Market s.r.o. ako o nárazníkovej a umelo vloženej spoločnosti do obchodného reťazca. V danom prípade existencia a realita dodávok bola objektivizovaná NAKA. Daňový subjekt namieta zaujatý prístup správcu dane. Spoločnosť Mima Market s.r.o. v predmetnom zdaňovacom období disponovala podstatným podnikom na realizáciu obchodnej činnosti, a to jednak prenajatými skladovacími priestormi, rovnako aj hmotnými predmetmi potrebnými pre manipuláciu s hydinou a dovezenými mäsovými výrobkami. Z uvedeného vyplýva, že v danom období predmetná spoločnosť mala zabezpečené potrebné materiálne technické vybavenie nevyhnutne potrebné na realizáciu obchodnej činnosti. Rovnako spoločnosť Mima Market s.r.o. mala v predmetnom čase potrebný personálny aparát, pričom v danom období zamestnávala od vodičov, skladníkov a administratívno – ekonomickú silu. Daňový subjekt je jednoznačne toho názoru, že správca dane v otázke preukázania statusu daných spoločností ako nárazníka je povinný uniesť dôkazné bremeno a preukázať daný status. Vážny nedostatok, spočívajúci práve v zaujatosti správcu dane pri preukazovaní a vykladaní skutočností výlučne v neprospech daňového subjektu, vidí žalobca v tom napríklad, že správca dane neprihliadol na výsluch svedkov v trestnom konaní.

V preskúmaných rozhodnutiach absentuje zodpovedanie zásadných otázok, ktoré konkrétne relevantné informácie, a teda podania, návrhy, vyjadrenia, dôkazy a ďalšie skutočnosti sa stali pre žalovaného a správcu dane podkladom pre rozhodnutie v predmetnej veci a prečo žalobcom navrhované dôkazy, preukázané skutočnosti a námietky žalovaný a správca dane nezohľadnili v procese rozhodovania v predmetnej veci a ako sa s nimi v procesnom postupe vyrovnal, a rovnako ako správca dane a žalovaný vôbec mohli z celého postupu vyvodiť záver tak, ako je to uvedené v prvom odseku a samotnom Rozhodnutí. Žalobca jednoznačne preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty v príslušnom rozsahu, vyčerpávajúcim spôsobom preukázal splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, poukázal pri tom na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ a rovnako rozporoval alibistické tvrdenia správcu dane v celom ich rozsahu. Samotný sled spochybňovania zo strany správcu dane a žalovaného tak, ako tomu je v tomto prípade, nemusí byť nijakým spôsobom ohraničená, a teda keď chcel správca dane alebo žalovaný spochybniť akýkoľvek dôkaz predložený alebo prezentovaný žalobcom, mali rovnakým relevantným spôsobom preukázať, v čom konkrétne je tento spochybnený a na základe čoho. K tomu však zo strany správcu dane ani žalovaného nedošlo. Za nevyhnutné považuje žalobca, aby v ďalšom konaní správcu dane, ak to bude potrebné, v súčinnosti so žalobcom opätovne preveril skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane z pridanej hodnoty, pričom zistený skutkový stav vo veci posúdi v súlade s ustanoveniami zákona o DPH a judikatúrou ESD a odstráni vady. Je nevyhnutné aby na základe dôkazov vyplývajúcich z dostatočne zisteného a vyhodnoteného skutkového stavu, správca dane vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie vo veci náležite odôvodní a vysporiada sa so všetkými námietkami žalobcu.

S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 28. novembra 2012, sp. zn. 6Sžf/10/2012 žalobca namieta nedôvodné prenesenie dôkazného bremena na žalobcu v neprímeranom rozsahu, obdobne v konaní vedenom pod sp. zn. 3Sžf 1/2011 a v záveroch Najvyššieho súdu Českej republiky, sp. zn. 5 Afs 131/2004 atď. Žalobca v zmysle Zákona o DPH mal povinnosť preukázať svoj nárok na odpočet DPH, pričom tento riadne preukázal relevantnými dôkazmi, ktoré žalovaný a správca dane svojvoľne spochybnili bez relevantného podkladu, nepovažovali ich za dostatočné, a to aj napriek tomu, že povinnosť preukázať nárok spočíva práve v predložení dokumentácie preukazujúcej zrealizovanie zdaniteľného plnenia. Ak správne orgány chceli spochybniť nárok žalobcu, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočností tvrdených žalobcom a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však správne orgány nevykonali. Unesenie dôkazného bremena, ktoré žalovaný, ako aj správca dane od žalobcu požadujú, je nie len prekročením zákonom stanovených mantinelov, vzhľadom na neprímeranú administratívnu záťaž podnikateľského subjektu, ale tiež dôvodne vzbudzujú podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti, na ktorú sú na základe príslušných právnych predpisov oprávnené, účelovo vyberajú a vykladajú len tie skutočnosti a informácie, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia. Stále sa ale pohybuje v rovine spochybňovania a nie preukazovania a podloženia tvrdení. Nemožnosť správnych orgánov preveriť plnenia s odstupom času v nadväznosti na korporátne a personálne zmeny, rovnako aj zmeny v štruktúre predmetných spoločností, nemôže byť za žiadnych okolností na ľarchu a zodpovednosť žalobcu. Žalobca v postavení kontrolovaného daňového subjektu za seba, ako účtovnú jednotku, predložil všetku potrebnú dokumentáciu, preukazujúcu realizáciu zdaniteľného obchodu, ktorý je predmetom kontroly a zároveň predmetom spochybnenia zo strany príslušného daňového orgánu. Jeho povinnosť je vymedzená rozsahom práv, ktoré sú mu zo zákona priznané v časti zabezpečenia dokladov dostatočne preukazujúcich predmetný zdaniteľný obchod. Správca dane logicky a relevantne neodôvodnil, z čoho vychádza, keď zastáva názor, štatutárny orgán, ako osoba konajúca za a v mene obchodnej spoločnosti, nie je spôsobilá objednať tovar, zabezpečiť subdodávkou prevoz tovaru zo strany dodávateľa z bodu A do bodu B, zabezpečiť jeho vykládku a odkomunikovať uskladnenie so subjektom poskytujúcim skladové priestory, hoc i spolupracujúcej obchodnej spoločnosti, obchodného partnera. Tu vzniká otázka, koľko osôb je podľa správcu dane potrebných pre uskutočnenie pár obchodných stretnutí a pár telefonických rozhovorov, keď na takomto základe stavia svoje závery v takom dôležitom konaní, akým daňové konanie určite je. Navyše žalobca podotýka, že pokiaľ žalovaný a správca dane konštatuje, že obchodný partner žalobcu nemal zamestnancov, žiaden právny predpis neustanovuje povinnosť daňovému subjektu niesť zodpovednosť za to, či jeho dodávateľ disponuje personálnym a technickým vybavením daňový subjekt ani len nemá povinnosť túto skutočnosť skúmať a už vôbec nemá možnosť túto skutočnosť zistiť, resp. daňový subjekt nie je povinný skúmať personálne či materiálno technické vybavenie svojho dodávateľa. Správca dane na základe preloženej dokumentácie nepreukázal jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňoval skutočnosti v nej deklarované. Nezákonné vedenie daňového konania zo strany správcu dane a žalovaného je ďalej poznačené ďalším sledom procesných pochybení, na ktoré žalobca počas celého priebehu konania poukazoval. Uvedené nedostatky namietal v rámci použitých opravných prostriedkov, no ani na jednom stupni sa príslušný správny orgán so žalobcom tvrdenými skutočnosťami nevysporiadal, pričom tieto svoje postupy náležite neodôvodnili a len prostými jednoduchými tvrdeniami odobrovali svoje nezákonné a nesprávne postupy v predmetnej veci. Žalovaný a správca dane na základe predloženej dokumentácie nepreukázali jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňovali skutočnosti v nej deklarované a uvádzali hypotézy, v zmysle ktorých sa mal žalobca zúčastňovať na fiktívnych obchodoch. Správne orgány boli povinné prijať závery na základe preukázaného skutočného skutkového stavu, avšak jednotlivé rozhodnutia sú postavené na domnienkach, nepreukázaných tvrdeniach a nepodložených argumentoch.

Námietku prekročenia medze zákonom dovolenej správnej úvahy, žalobca odôvodnil s prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Kittel zo 6. júla 2006, body 52 a 53. a so zdôraznením zásady, v zmysle ktorej všetko čo je dovolené, nie je zakázané, tiež zásadu individuálnej autonómie, t.j. slobody vôle v zmysle právneho záveru Rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-368/2006 (Cedilac) tak, že Daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň. Žalobcu nemožno nútiť preukazovať skutočnosti pri iných daňových subjektoch ako je on sám, nakoľko jeho dispozícia je na rozdiel od žalovaného a

správca dane limitovaná v rozsahu žalobcu ako samotného a osobitného daňového subjektu. Žalovaný ako odvolací orgán pri preskúmaní odvolaním napadnutého rozhodnutia správca dane a námietok odvolania mohol zistiť, že v danom prípade je sporné, či odvolávajúci sa preukázal, alebo nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktoré si uplatnil na základe dodávateľských faktúr vyhotovených dodávateľom žalobcu, pretože u správca dane vznikli opodstatnené pochybnosti týkajúce sa pravdivosti údajov uvedených na dodávateľských faktúrach a to s ohľadom na zistenia správca dane u deklarovaného dodávateľa žalobcu.

Napokon žalobca namietal nevydanie rozhodnutí, obsahujúcich zákonom predpísané náležitosti. Žalovaný namiesto toho, aby reagoval na konkrétne, dôkazmi preukázané tvrdenia žalobcu, iba alibisticky poukazuje na správcu dane vykonané dokazovanie a z neho vyvedené závery, ktoré sa preňho stali podkladom pre jeho rozhodnutie. Žalobca má za to, že z tohto dôvodu možno napadnutému rozhodnutiu žalovaného, ako aj rozhodnutiu správca dane vytýkať tak nedostatočné zistenie a nesprávne vyhodnotenie skutočného skutkového stavu veci, ako aj nepreskúmateľnosť a svojvoľnosť. Postup správnych orgánov v predmetnej veci sa s poukazom na uvedené skutočnosti vymyká z fundamentálneho rámca zásad správneho konania a ako taký zakladá dôvod na zrušenie preskúmaných rozhodnutí správnym súdom z dôvodu ich nepreskúmateľnosti. Žalobca po dôslednom preskúmaní rozhodnutia a rozhodnutia správca dane, dospel k záveru, že žalovaný a správca dane neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci, prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti, procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom, a preto zastáva názor, že správnu žalobou napadnuté rozhodnutie správca dane malo byť žalovaným zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodov, že vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

Žalobca súčasne s podanou správnu žalobou navrhol priznanie odkladného účinku správnej žalobe podľa § 185 S.s.p.

II.

Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe

K predmetnej správnej žalobe sa elektronickým podaním zo dňa 9. októbra 2020 vyjadril žalovaný, ktorý považuje žalobné námietky za nedôvodné a v ničom neovplyvňujúce zákonnosť, preto navrhol žalobu v celom rozsahu zamietnuť. Zároveň v zmysle § 105 ods. 2 písm. a/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok požiadal žalovaný, aby správny súd vo veci nariadil pojednávanie.

K námietkam žalobcu žalovaný uviedol, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí detailne popísal zistený skutkový stav veci, z ktorých dokladov a dôkazov vychádzal, vyhodnotil všetky zistené skutočnosti a zaoberal sa aj námietkami žalobcu. Rovnako žalovaný ako v dôvodoch napadnutého rozhodnutia popisuje zistený skutkový stav a uviedol svoje vysporiadanie sa s odvolacími námietkami žalobcu.

Žalovaný aj vo vzťahu k žalobným námietkam trvá na tom, že v konaní správca dane správne posúdil skutkový stav a získal dostatok dôkazov na vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vo výške 154 243,20 Eur za zdaňovacie obdobie august 2017 z dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane, na základe rozsudkov Súdného dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, z faktúr vyhotovených spoločnosťou Mima Market s.r.o., ktoré si žalobca uplatnil podľa § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších

predpisov. Zároveň trvá na tom, že správca dane náležite zistil skutkový stav, svojím konaním nevybočil zo základných zásad daňového konania a rešpektoval práva žalobcu.

K námietke žalobcu o nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, uviedol, že pojem daňový podvod, resp. konanie poznačené podvodom, stabilne používa judikatúra Súdneho dvora na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. nimi vytvoreného reťazca si neplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie. V takých prípadoch nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva, avšak vzhľadom na to, že daňové orgány aplikujú relevantnú judikatúru Súdneho dvora spolu s prevzatím ním používaných odborných termínov, nemôžu sa vyhnúť pojmu daňový podvod i na účely rozhodovania vo veciach odpočítania dane z pridanej hodnoty.

Žalovaný nepovažuje argumentáciu žalobcu, uvedenú v žalobných námietkach, za opodstatnenú. Správca dane dodržal zásadu zákonnosti a riadil sa všeobecne záväznými právnymi predpismi (hmotnými aj procesnými), dodržal zásadu objektívnej pravdy, keď zisťoval a zistil v náležitom rozsahu skutkový stav vecí, zásadu úzkej súčinnosti správcu dane a účastníkov konania, keď vytvoril dostatočné podmienky, aby daňový subjekt mohol realizovať svoje práva, a na druhej strane, aby si plnil zákonnú povinnosť súčinnosti a to dobrovoľnej účasti, zásadu voľného hodnotenia dôkazov, keď hodnotil každý dôkaz samostatne a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti z hľadiska ich pravdivosti a preukaznej hodnoty na zabezpečenie presného, pravdivého a úplného zistenia skutkového stavu. Pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Žalovaný uviedol, že nepovažuje za opodstatnené tvrdenie žalobcu, že v konaní boli upreté jeho práva, že došlo k neodôvodnenému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu v neprímeranom rozsahu alebo účelovému spochybneniu predložených dokladov.

K námietkam nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly a vadu protokolu ako podkladu napadnutých rozhodnutí v súvislosti s námietkami žalobcu týkajúcimi sa prerušenia daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií poukázal predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ.

Prvostupňové rozhodnutie, ako aj rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky je náležite odôvodnené, vychádza z popísaného a správne vyhodnoteného skutkového stavu. Napadnuté rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky považuje žalovaný za správne, a preto navrhuje žalobu v celom rozsahu zamietnuť.

III.

Zhrnutie napadnutého rozhodnutia a priebeh administratívneho konania

Napadnutým rozhodnutím zo dňa 18. júna 2020 žalovaný ako príslušný odvolací správny orgán podľa § 74 ods.4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správne daní (Daňový poriadok) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102742783/2019 zo dňa 28. novembra 2019, ktorý podľa § 68 cit. zákona vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 154 243,20 Eur za zdaňovacie obdobie august 2017 daňovému subjektu – žalobcovi. V dôvodoch rozhodnutia sa žalovaný po preskúmaní rozhodnutia daňového úradu vysporiadaval s námietkami odvolateľa – žalobcu, totožnými s vyššie uvedenými žalobnými argumentmi. Žalovaný konštatoval, že daňový úrad vykonal u daňového subjektu – žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2017 na základe oznámenia č. 102343545/2017 zo dňa 9. novembra 2017, so zameraním na preverenie práva na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Mima Market s.r.o., IČO: 46 956 468 (od 7. novembra 2017 jej právnym nástupcom v dôsledku zlúčenia Alytus s.r.o., IČO: 36 580 996), podložených medzinárodnými prepravnými listami (CMR) odosielateľa buď spoločnosťou CEDROB S.A., Poľsko, A. XXXXXXXXXXXX (75 kusov CMR), alebo spoločnosťou

SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A., Poľsko, (6 kusov CMR) pre odberateľa spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ.

Správca dane pri výkone daňovej kontroly zistil, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane z nákupu od spoločnosti Mima Market s.r.o. na základe 81 faktúr v sledovanom období august 2017 so základom dane v sume spolu 1 542 432,33 Eur a vyúčtovanej dane 154 243,20 Eur. Táto spoločnosť v kontrolovanom období vo svojich účtovných podkladoch v prevažnej miere deklarovala nákup od spoločnosti Ascanios Slovakia s.r.o., ktorá však vo svojich účtovných podkladoch v rovnakom období neudávala žiadne predaje. Spoločnosť Mima Market s.r.o. vykazovala vysoké obraty a nízku daňovú povinnosť, z čoho vyplýva jej neopodstatnenosť ako ďalšieho článku v reťazci. Z výsledkov preverovania vyplynulo, že tovar – hydínové mäso bolo dodané priamo spoločnosti Podtatranská hydina a.s. od spoločnosti CEDROB S.A. alebo SPOLKA JAWA MIKULEC S.A. Podľa správcu dane v žiadnom prípade sa nemohol pri týchto transakciách deklarovať trojstranný obchod. Z dôvodu, že dodanie tovaru dodávateľom Mima Market s.r.o. bolo správcom spochybnené, z predmetného deklarovaného dodania nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods.1 zákona o DPH a daň uvedená na faktúrach podľa § 69 ods.5 zákona o DPH, nie z titulu reálneho dodania tovaru. Pretože daňový subjekt – žalobca na výzvu správcu dane, aby k zisteným skutočnostiam vyjadril a riadne preukázal pravdivosť údajov, nepredložil žiadne nové dôkazy, správca dane konštatoval, že u kontrolovaného subjektu v zdaňovacom období august 2017 neboli naplnené hmotnoprávne podmienky podľa § 49 ods.1, 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 a § 19 ods.1 Daňového poriadku na uplatnenie nároku na odpočítanie dane z predložených predmetných faktúr. Z kontrolných výkazov, medzinárodných prepravných listov a ďalších dokladov, ktoré mal správca dane k dispozícii vyplývalo, že v danom prípade bol zrejme účelovo vytvorený obchodný reťazec, na konci ktorého boli spoločnosti Podtatranská hydina a.s., HYDINA SK s.r.o. a HYDINA Slovensko s.r.o., ktoré si uplatňovali neoprávnenú daňovú výhodu na vstupe. Pred týmito boli tzv. nárazníkové spoločnosti, resp. spoločnosti s tzv. stratenými obchodníkmi ako napr. Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. Až pred touto spoločnosťou bol prvotný poľský dodávateľ spoločnosť CEDROB. Správca dane, okrem dokazovania prostredníctvom listinných dôkazov a výsluchov svedkov, vychádzal z informácií, poskytnutých mu prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií, českou daňovou správou, Prezídium PZ MV SR, NAKA Košice, Regionálnou veterinárnou a potravinovou správou. Podľa správcu dane bolo vykonaným dokazovaním preukázané, že kontrolovaný daňový subjekt – žalobca bol podvodom spojený priamou reťazou dodaním tovaru. O podvode vedel, o čom značí dlhodobá spolupráca so spoločnosťou Mima Market s.r.o., ktorá zakrýva podvod a neoprávnene odpočítavala daň na vstupe ako kompenzáciu za daň na výstupe za dodanie tovaru daňovému subjektu – žalobcovi. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru. Spoločnosť Mima Market s.r.o. nebola skutočným príjemcom tovaru a nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník. Preverovaný tovar bol touto spoločnosťou deklarovaný ako intrakomunitárne nadobudnutie od českej spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o., ktorá si tento tovar deklarovala ako intrakomunitárne nadobudnutie z Poľska. Oba subjekty však nikdy neboli reálnym nadobúdateľom tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, pretože tovar bol od odosielateľa prepravovaný priamo spoločnosti na adresu v Kežmarku. Subdodávatelia boli zapojení do reťazového obchodovania, pričom nebolo preukázané, že disponujú ekonomickými, personálnymi a materiálo-technickými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. Skutočný výkon reálnej obchodnej činnosti daňových subjektov v rámci reťazca bol správcom dane spochybnený. Pri uzatváraní obchodov medzi prvým dodávateľom a prvým odberateľom bol sprostredkovateľom obchodov konečný odberateľ, ku ktorému bol tovar odvezený priamo od prvého dodávateľa. Z toho vyplynula neopodstatnenosť ďalších článkov v reťazci. Konečný odberateľ Podtatranská hydina a.s. mal pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku uplatniť samozdanenie podľa § 11 a § 49 ods.2 písm. c/ v nadväznosti na § 51 ods.1 písm. c/ zákona o DPH odpočítanie dane, čím by výsledkom na dani z pridanej hodnoty z obstarania tovaru bola nula. Daňový subjekt prijatím týchto obchodov vedel alebo mal vedieť, že bol súčasťou dodávateľského reťazca, majúceho znaky podvodného konania v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel.

Neopodstatnená je podľa žalovaného i námietka prekročenia ročnej lehoty trvania Výkonu daňovej kontroly, pretože okrem prerušenia výkonu daňovej kontroly na základe právoplatných rozhodnutí správcu dane, kedy žiadne lehoty neplynú, daňová kontrola trvala 360 dní. K námietke opomenutia vypočutia navrhnutých svedkov, odvolací orgán uviedol, že zásada objektívnej pravdy nepredstavuje povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže alebo nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne správcom preverovaných skutočností. Žalovaný napokon posúdil,

že správca dane pri vydávaní rozhodnutia postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

IV.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

Správny súd skôr než pristúpil k prejednaniu žaloby, rozhodol uznesením č.k. 1S/55/2020-184 zo dňa 3. novembra 2020 o priznaní odkladného účinku predmetnej správnej žalobe a odložil vykonateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 101060854/2020 z 18. júna 2020 v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu č. 102742783/2019 zo dňa 28. novembra 2019 do právoplatného rozhodnutia správneho súdu vo veci samej.

Následne došlo v predmetnom správnom súdnom konaní rozhodnutím č.k. 1S/55/2020-188 zo dňa 3. novembra 2020 k prerušeniu konania do doručenia rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v konaní o prejudiciálnych otázkach Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp.zn. 5Sžfk/34/2018. O pokračovaní v predmetnom konaní bolo rozhodnuté správnym súdom uznesením č.k. 1S/55/2020-194 zo dňa 28. júla 2022 po tom, čo Súdny dvor EÚ o uvedených prejudiciálnych otázkach rozhodol vo veci C-186/20 rozsudkom dňa 30. septembra 2021.

Správny súd postupoval pri preskúmaní žalobou napadnutých rozhodnutí v intenciách zákona č. 162/2015 Správneho súdneho poriadku (ďalej len S.s.p.) účinného od 1. júla 2016.

Podľa § 2 ods. 1 S.s.p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov sa pri správe daní 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.

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

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a)skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b)skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a c)vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

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

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 19 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

Podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o Dani z pridanej hodnoty (o DPH) v znení neskorších predpisov základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví a) pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky alebo služby a pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky tovaru, b) pri znížení ceny tovaru alebo služby pri vzniku daňovej povinnosti, c) pri zvýšení ceny tovaru alebo služby.

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

Podľa § 49 ods. 1 cit. zákona právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ cit. zákona právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Správny senát preskúmal napadnuté rozhodnutia v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobných námietkach a dospel k záveru, že žalobu je potrebné pre jej nedôvodnosť podľa § 190 S.s.p. zamietnuť. Pri svojom závere vychádzal správny súd z vykonaného rozsiahleho dokazovania správcom dane, ako aj z napadnutých rozhodnutí a obsahu samotného administratívneho spisu, predloženého žalovaným.

Správny súd, keďže k opakovaným žalobným námietkam žalobcu už mnohokrát v predchádzajúcich obdobných správnych žalobách zaujal stanovisko (napr. v rozsudku 2S/21/2020 z 11. novembra 2021, sp.zn. 5S/8/2018 z 27. novembra 2018 v spojení s rozhodnutím NSS SR sp.zn. 6Sžfk/28/2019 zo dňa 28. júna 2022, sp.zn. 3S/7/2018 zo dňa 14. februára 2019 v spojení s rozhodnutím NSS SR sp.zn.

8Sžfk/38/2019 zo dňa 28. júna 2022; obdobne tiež vo veci žalobcu – HYDINA SK s.r.o. sp.zn. 1S/56/2020 zo dňa 6. októbra 2022, 2S/34/2020 zo dňa 16. júna 2022, 2S/31/2020 zo dňa 16. júna 2022, sp.zn. 1S/21/2020 zo dňa 6. októbra 2022, atď.), ktoré nebolo korigované kasačným súdom v obdobných veciach žalobcu a v konaniach nedošlo k žiadnym zásadným zmenám, týkajúcim sa podstaty veci, už len krátko reaguje na žalobné dôvody v predmetnej správnej veci.

K námietke neuviedenia dôvodu výkonu daňovej kontroly, správny súd poukazuje na zákonný dôvod začatia daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku, a to dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole, v ktorom bol uvedený jednak deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu, druh kontrolovanej dane, ako aj kontrolované zdaňovacie obdobie. Oznámenie o daňovej kontrole zo dňa 9. novembra 2017 obsahuje všetky zákonné náležitosti uvedené v príslušnom ustanovení § 46 ods. 1 Daňového poriadku. Začatie daňovej kontroly nemusí byť správcom dane odôvodnené konkrétnymi skutočnosťami v kontexte argumentov žalobcu (s výnimkou opakovanej daňovej kontroly v zmysle § 44 ods. 4 Daňového poriadku). Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie august 2017 (po prerušení na žiadosť daňového subjektu) začala súhlasne dňa 18. decembra 2017.

Vo vzťahu k námietke žalobcu, týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosti napadnutých rozhodnutí, keďže podľa neho nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku v súvislosti s podanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií, správny súd poukazuje na závery rozsudku Európskeho súdneho dvora (ESD) vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021, ktorý odpovedal na prejudiciálne otázky, predložené mu Najvyšším súdom SR vo veci sp. zn. 5Sžfk/34/2018 uznesením zo dňa 5. marca 2020 (v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku tunajšieho krajského súdu č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018) podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení: Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty“ je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly?

Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu? Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

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

Rešpektujúc právne záväzný názor Súdného dvora Európskej únie konštatoval správny súd v danom prípade, že lehoty stanovené Nariadením pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá v ustanovení § 46 ods. 10 Daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly a v nadväznosti na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu. Správny súd právny názor vyslovený v rozsudku vo veci C-186/20 považoval za dostačujúci a zrozumiteľný pre vyvodenie záveru, že nejde o lehoty, nedodržanie ktorých by malo vplyv na zákonnosť daňovej kontroly, resp. zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov ako takých.

Na tieto závery v plnom rozsahu poukazuje následne kasačný súd v predmetnom konaní 5Sžfk/34/2018 zo dňa 31. marca 2022 s tým, že predmetnú žalobnú námietku žalobcu nepovažoval za dôvodnú. Ako nedôvodnú tiež správny súd vyhodnotil žalobnú námietku žalobcu, že správca dane, ako aj žalovaný nedostatočne vyhodnotili skutkový stav a neaplikovali vo svojich záveroch rozsudky Súdneho dvora EÚ v spoločných veciach C-354/03, C-355/03, C-484/03 a C-33/13.

V súvislosti s namietanou kriminalizáciou žalobcu správcom dane správny súd zdôrazňuje, že pojem účasti na podvodnom konaní v zmysle európskej judikatúry nie je totožný s daňovým podvodom upraveným v Trestnom zákone Slovenskej republiky. V tejto súvislosti sa správny súd zaoberal aj ďalšou žalobnou námietkou, označenou ako podvodné konanie a nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, k čomu správny súd uvádza, že pojem daňový podvod stabilne používa nielen judikatúra Súdneho dvora EÚ, ale aj judikatúra Najvyššieho súdu SR a v súčasnej dobe aj judikatúra Najvyššieho správneho súdu SR v prípadoch, keď správca dane v rámci daňovej kontroly zistí, že keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. vytvoreného reťazca v rámci daňovej povinnosti si neplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň, ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva EÚ. Žalobca namietal tiež používanie pojmov „zmiznutý obchodník“, „náravník“, „účelovo vložená spoločnosť“, rovnako poukazoval označenie spoločnosti Mima Market s.r.o., a Mrazírny Štěpánek pojmy „náravník“ alebo „účelovo vložená spoločnosť“, k tejto časti žaloby správny súd uvádza, že pojmy, ktoré správca dane a žalovaný použil výlučne v dôvodoch rozhodnutia, vo všeobecnosti predstavujú ustálené slovné pojmy, definujúce modus operandi daňovej trestnej činnosti MTIC podvodov (Missing Trader Intra Community), ktoré vedú k nesplneniu daňovej povinnosti, manipulácii, resp. zneužitiu systému DPH, a v konečnom dôsledku k znemožneniu riadneho výberu DPH v štáte.

Správny súd v kontexte vytykaných väd správneho konania, nezákonnosti a nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí a napokon tiež namietaného nedôvodného prenesenia dôkazného bremena na žalobcu vo veci v neprimeranom rozsahu, vrátane účelového spochybnenia predložených dokladov, na základe vyššie uvedeného po preskúmaní administratívneho spisu uzavrel, že správca dane sa v danom prípade dostatočným spôsobom vysporiadal so skutkovými okolnosťami daňového prípadu, rozsiahlym dokazovaním správne zistil skutkový stav, z ktorého vyvodil vecne správny právny záver a na základe uvedeného správneho právneho posúdenia rozhodol s náležitým odôvodnením s poukazom na príslušné ustanovenia Daňového poriadku a Zákona o dani z pridanej hodnoty.

Správca dane poskytol žalobcovi tiež náležitý priestor na preukázanie relevantných okolností daňového obchodu, deklarovaného daňovým subjektom a na odstránenie pochybností správcu dane v súvislosti s dodaním tovaru dodávateľom B. B. C. majúc za to, že z predmetného deklarovaného dodania nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods.1 zákona o DPH a daň uvedená na predložených faktúrach podľa § 69 ods.5 zákona o DPH, nevznikla z titulu reálneho dodania tovaru. Nie je tak dôvodnou námietka prenesenia dôkazného bremena na žalobcu v neprimeranom rozsahu. K týmto právnym záverom správny súd dospel aj s poukazom na doterajšiu judikatúru Najvyššieho súdu SR, ako aj Najvyššieho správneho súdu SR 5Sžfk/34/2014 zo dňa 31. marca 2022, 10Sžfk/26/2019 z 25. mája 2022 a 3Sžfk/78/2019 z 31. mája 2022. Jednoznačne možno uzavrieť, že v prípade pochybností správcu dane, ku ktorým i v tomto prípade dospel pri daňovej kontrole daňového subjektu v rozsahu deklarovaného fakturovaného obdobia prostredníctvom svojich zistení, výsledkov šetrení a tiež na základe svedeckých výpovedí, je legitímne preukázanie opaku žiadať od kontrolovaného daňového subjektu, ktorý disponuje všetkými podkladmi a nástrojmi na preukázanie svojich deklarovaných obchodov v rámci evidencie týchto tak, ako mu to ukladá príslušná legislatíva v rámci jeho podnikateľskej činnosti. Pri reťazení priebehu obchodov pri tom musia jednotlivé etapy zo strany zúčastnených daňových subjektov predstavovať do seba zapadajúci sled riadne účtovne vykázaných skutočností, ktoré nie je možné dotvárať ani dopĺňať v čase vykonávania daňovej kontroly a už vôbec nie správcom dane. Napokon pri nie starostlivom výbere obchodujúcich partnerov, resp. pri pokračovaní v obchodovaní s partnerom vykazujúcim znaky podvodného konania, dochádza v konečnom dôsledku k deformovaniu podnikateľského prostredia na ťarchu štátu a v neprospech tak i spotrebiteľov -občanov.

Správny súd v nadväznosti na vyššie uvedené musí konštatovať, že u sťažovateľa nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keď z dôkazov zadovážených správcou dane počas výkonu daňovej kontroly je zrejmé, že dodávateľský subjekt Mini Market s.r.o. nebol vlastníkom dodaného tovaru a preto ani nenadobudol právo nakladať s tovarom ako taký, t.j. nevznikla mu daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH v súvislosti s dodávkou tovaru pre žalobcu. Transakcie v reťazci, na ktorých sa žalobca podieľal, nemali žiadne ekonomické opodstatnenie, ako správne zistil žalovaný správny orgán a došlo v súvislosti s týmito k daňovému úniku, pričom žalobca mohol vedieť, či vedel, že sa na takom obchode zúčastňuje ako etablovaný podnikateľský subjekt. Žalobca nesplnil ani zákonné podmienky v zmysle uvedeného zákonného ustanovenia pri odpočítaní dane z pridanej hodnoty z uvedených faktúr, keďže neodstránil pochybnosti správcu dane, nepreukázal ekonomickú opodstatnenosť obchodných transakcií. Preukázané skutočnosti správcu dane vyhodnocoval s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ napr. C-80/11 a C-142/11 v kontexte nárokov na žalobcu ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje predpokladá zvýšená miera obozretnosti s dôrazom na pravidlá poctivého obchodného styku a s tým spojenou znalosťou dôsledkov plynúcich v daňovom konaní.

Na základe uvedených skutočností a citovaných zákonných ustanovení správny súd s poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z vykonanej daňovej kontroly bez preukázania žalobcom namietaných tvrdení, správnu žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 S.s.p. zamietol.

Správny súd tiež zamietol návrh na predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ, resp. na pripojenie sa k prejudiciálnym otázkam predloženým Najvyšším súdom SR v konaní sp.zn. 5Sžfk/34/2018 s poukazom na rozsudok vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021.

O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 S.s.p. tak, že neúspešný žalobca nemá nárok na náhradu trov konania a nebol naplnený ani zákonný dôvod v zmysle § 168 S.s.p. na priznanie náhrady trov konania žalovanému orgánu štátnej správy.

Senát správneho súdu sa pri rozhodovaní uzniesol pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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

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). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 Správneho súdneho poriadku).

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

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