

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 6S/82/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200559
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8018200559.5

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Tobiašovej a členiek senátu JUDr. Ľuboslavy Mruškovičovej a JUDr. Marianny Hirkovej v právnej veci žalobcu BEST MEAT s.r.o., Jenisejská 45A, Košice - mestská časť Nad jazerom, IČO: 46 645 217, právne zastúpený KVASŇOVSKÝ & PARTNERS / ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Bratislava – mestská časť Staré Mesto, Dunajská 2317/32, IČO: 51 003 848, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 02.07.2018 číslo: 101261242/2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov zo dňa 18.12.2017 číslo: 102602402/2017 na základe správnej žaloby jednohlasne takto

rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

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

Návrh žalobcu na prerušenie konania zo dňa 28.06.2022 podľa § 100 ods. 1 písm. c/ Správneho súdneho poriadku **z a m i e t a**.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 18.12.2017 číslo: 102602402/2017 (rozhodnutie správcu dane), ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2015 rozdiel v sume nadmerného odpočtu 94 160,60 eur, t. j. znížil nadmerný odpočet zo sumy 185 364,63 eur na sumu 91 204,03 eur daňovému subjektu BEST MEAT s.r.o, Alejová 5, 040 11 Košice - Mestská časť juh, IČO: 46 645 217 (ďalej kontrolovaný subjekt, daňový subjekt, žalobca), potvrdil.

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

Žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane a zo spisového materiálu zistil, že Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2015 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 102655730/2016 zo dňa 03.03.2016.

Daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane z faktúr č. 20151203 zo dňa 31.12.2015, základ dane 23 735,00 eur, DPH 4 747,00 eur, č. 20151206 zo dňa 31.12.2015, základ dane 30 620,00 eur, DPH 6 124,00 eur, č. 20151207 zo dňa 31.12.2015, základ dane 50 787,00 eur, DPH 10 157,40 eur, č. 20151208 zo dňa 31.12.2015, základ dane 45 649,00 eur, DPH 9 129,80 eur a č. 20151210 zo dňa 31.12.2015, základ dane 19 833,00 eur, DPH 3 966,60 eur od dodávateľa PRO UNITED s.r.o., Kpt. Nálepku 20, Michalovce, IČO 36 644 366, DIČ XXXXXXXXXX, IČ DPH A. za vykonanie prác na jednotlivých farmách a z faktúr č. 20151201 zo dňa 31.12.2015, základ dane 17 666,00 eur, DPH 3 533,20 eur, č. 20151202 zo dňa 31.12.2015, základ dane 10 666,00 eur, DPH 2 133,20 eur, č. 20151203 zo dňa 31.12.2015, základ dane 28 133,00 eur, DPH 5 626,60 eura, č. 20151204 zo dňa 31.12.2015, základ dane 13 133,00 eur, DPH 2 626,60 eur, č. 20151205 zo dňa 31.12.2015, základ dane 7 833,00 eur, DPH 1 566,60 eur, č. 20151206 zo dňa 31.12.2015, základ dane 21 833,00 eur, DPH 4 366,60 eur, č. 20151207 zo dňa 31.12.2015, základ dane 11 666,00 eur, DPH 2 333,20 eur, č. 20151208 zo dňa 31.12.2015, základ dane 7 833,00 eur, DPH 1 566,60 eur, č. 20151209 zo dňa 31.12.2015, základ dane 11 666,00 eur, DPH 2 333,20 eur, č. 20151210 zo dňa 31.12.2015, základ dane 17 833,00 eur, DPH 3 566,60 eura, č. 20151211 zo dňa 31.12.2015, základ dane 13 133,00 eur, DPH 2 626,60 eur, č. 20151212 zo dňa 31.12.2015, základ dane 33 833,00 eur, DPH 7 766,60 eura, č. 20151213 zo dňa 31.12.2015, základ dane 14 833,00 eur, DPH 2 966,60 eur, č. 20151214 zo dňa 31.12.2015, základ dane 8 933,00 eur, DPH 1 786,60 eua, č. 20151215 zo dňa 31.12.2015, základ dane 28 133,00 eur, DPH 5 626,60 eura, č. 20151216 zo dňa 31.12.2015, základ dane 7 133,00 eur, DPH 1 426,60 eur, č. 20151217 zo dňa 31.12.2015, základ dane 6 660,00 eur, DPH 1 332,00 eur, č. 20151218 zo dňa 31.12.2015, základ dane 12 633,00 eur, DPH 2 526,60 eur, č. 20151219 zo dňa 31.12.2015, základ dane 7 133,00 eur, DPH 1 426,60 eur, č. 20151220 zo dňa 31.12.2015, základ dane 6 660,00 eur, DPH 1 332,00 eur, č. 20151221 zo dňa 31.12.2015, základ dane 12 833,00 eur DPH 2 566,60 eua od dodávateľa PRO UNITED s.r.o., Kpt. Nálepku 20, Michalovce, IČO 36 644 366, DIČ XXXXXXXXXX, IČ DPH A. za vykonanie prác na jednotlivých farmách.

Za účelom preverenia skutočného vykonania prác na jednotlivých farmách daňového subjektu BEST MEAT s.r.o. (Vinica, Vajnory, Jelšava, Pohár, Gbely, Čaklov, Rožňava, Horné Orešany, Spišské Tomášovce, Tomaľa - Lapša) dodávateľmi PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a PRO UNITED s.r.o., správca dane zaslal na miestne príslušný Daňový úrad Košice dožiadania. Na základe dožiadania č. 102989678/2016 zo dňa 21.04.2016 za účelom preverenia služieb, ktoré mal kontrolovaný daňový subjekt prijať od dodávateľa PRO UNITED s.r.o., bola správcovi dane dňa 23.06.2016 doručená odpoveď, v ktorej správca dane uviedol, že dňa 08.06.2016 sa na Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce dostavil Ing. Dušan Dzurjo - konateľ spoločnosti PRO UNITED s.r.o., za účelom predloženia dokladov za zdaňovacie obdobie december 2015 a poskytnutia požadovaných informácií k týmto dokladom. Na základe predložených účtovných dokladov a vyjadrenia konateľa - B. C. C., daňový subjekt PRO UNITED s.r.o. vystavil faktúry pre spoločnosť BEST MEAT s.r.o.. Faktúry sú zaúčtované v účtovníctve a v záznamoch vedených pre účely DPH za 12/2015 a priznané v daňovom priznaní na DPH za obdobie 12/2015. Práce deklarované na faktúrach (čistenie a dezinfekcia síl, údržba areálu, čistenie chovných hál, ostatné služby) neboli vykonané priamo spoločnosťou PRO UNITED s.r.o., ale v subdodávke spoločnosťou Drevo - Adams s.r.o. na základe zmluvy o dielo a zmluvy o poskytovaní služieb. Odberateľské faktúry vystavené v decembri 2015 pre spoločnosť BEST MEAT s.r.o. a dodávateľské faktúry prijaté v mesiaci december 2015 od spoločnosti Drevo - Adams s.r.o. nie sú uhradené. Daňový subjekt PRO UNITED s.r.o. predložil správcovi dane účtovné doklady (faktúry, zmluvy, protokoly o vykonaní služieb).

Na základe dožiadania č. 102990286/2016 zo dňa 21.04.2016 za účelom preverenia služieb, ktoré mal kontrolovaný daňový subjekt prijať od dodávateľa PRO UNITED BUSINESS s.r.o. bola správcovi dane dňa 17.06.2016 doručená odpoveď, v ktorej Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce uviedol,

že vykonal ústne pojednávanie s konateľom daňového subjektu PRO UNITED BUSINESS s.r.o. - B. C. C., ktorý uviedol, že faktúry vystavené pre spoločnosť BEST MEAT s.r.o. má zaúčtované a zaevidované v záznamoch DPH. Zároveň uviedol, že služby, ktoré sú predmetom fakturácie, boli realizované v subdodávke spoločnosťou Drevo - Adams s.r.o., Košice.

Za účelom preverenia skutočného vykonania deklarováných služieb správca dane zaslal konateľovi spoločnosti Drevo - Adams s.r.o., Popradská 58/B, Košice, IČO 44 742 967, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A., spoločnosti AGRO JF s.r.o., Bunkovce 48, IČO 47 691 719, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A. a spoločnosti AGRO JF Plus s.r.o., Bunkovce 48, IČO 47 691 646, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A. - D. E., predvolanie na výsluch svedka č. 100169563/2017 zo dňa 27.01.2017. Zároveň o termíne výsluchu svedka správca dane upovedomil aj kontrolovaný daňový subjekt, a to upovedomením č. 100170327/2017. Svedok sa v stanovený deň nedostavil a svoju neúčast' neospravedlnil (úradný záznam č. 100345143/2017 zo dňa 22.02.2017), preto správca dane v zmysle § 20 ods. 3 Daňového poriadku žiadosťou č. 100352150/2017 zo dňa 23.02.2017 požiadal Colný úrad Michalovce o jeho predvedenie. Zároveň správca dane upovedomil o vypočutí svedka aj kontrolovaný daňový subjekt, a to upovedomením č. 100352696/2017 zo dňa 23.02.2017.

Dňa 23.03.2017 bol na Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce predvedený D. E.. Kontrolovaný daňový subjekt sa výsluchu svedka nezúčastnil. Počas ústneho pojednávania zamestnanci správcu dane položili svedkovi D. E. otázky týkajúce sa zdaniteľných obchodov za spoločnosti Drevo - Adams s.r.o., AGRO J.F. s.r.o. a AGRO JF Plus s.r.o., ktorých je konateľom. Podľa vyjadrenia Juraja Figl'ara spoločnosti Drevo - Adams s.r.o., AGRO J.F. s.r.o. a AGRO JF Plus s.r.o. mu nič nehovoria, nikdy nebol zakladať tieto firmy a už vôbec nie v Košiciach. Na otázku správcu dane, kto bol oprávnený konať za spoločnosti Drevo - Adams s.r.o., AGRO J.F. s.r.o. a AGRO JF Plus s.r.o. v decembri roku 2015, svedok odpovedal, že prišiel za ním C. C. a dal mu podpísať nejaké papiere s tým, že sa nemá o nič starať, že on všetko vybaví. D. E. nevedel odpovedať ani na otázky správcu dane, že akou činnosťou sa jednotlivé spoločnosti zaoberali, koľko mali zamestnancov, kto viedol účtovníctvo, a ani k deklaroványm prácam pre spoločnosť BEST MEAT s.r.o. Uviedol, že občas C. C. alebo niekto iný ho zobral spolu s ďalšími dvomi osobami, ktorých mená nevedel uviesť, a odviezol ich niekam na farmu smerom na Maďarsko, kde robili poriadok, stalo sa tak asi 4-krát do roka po 1 dni v letných mesiacoch, v zimných mesiacoch vôbec. Správca dane predložil svedkovi k nahliadnutiu aj faktúry, ktoré má k dispozícii, vyhotovené za spoločnosť Drevo - Adams s.r.o., ako aj protokoly o vykonaní prác, ten uviedol, že podpisy na dokladoch nie sú jeho, na jednej z faktúr je podpis skoro podobný tomu jeho. Zároveň uviedol, že všetky poštové zásielky preberá (podpisuje) na svojej adrese bydliska, avšak ich neotvára, ale naspäť hodí do svojej schránky, ktorú mu zabezpečil C. C.. O priebehu ústneho pojednávania správcu dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100515281/2017.

Z výpovede svedka D. E. vyplýva, že práce, ktoré deklaruje vo svojom účtovníctve kontrolovaný daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. od spoločností PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o., neboli skutočne vykonané, pretože doklady deklarujúce poskytnutie služieb (prác), ktoré majú zaevidované vo svojom účtovníctve spoločnosti PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o., neboli uskutočnené subdodávateľský spoločnosťou Drevo - Adams s.r.o.. Správca dane konštatoval, že svedok D. E. postupoval iba podľa pokynov Ing. Dušana Dzurja, konateľa spoločností PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o.. Okrem iného správca dane z informačného systému zistil, že spoločnosti Drevo - Adams s.r.o. bola ukončená registrácia na dani zo závislej činnosti a funkčných požitkov ku dňu 26.04.2012.

Z podaných kontrolných výkazov za obdobie december 2015 vyplýva, že spoločnosti AGRO J.F. s.r.o. a AGRO JF Plus s.r.o. si uplatnili odpočítanie dane od jediného dodávateľa MONUMENT MAGNUS, s.r.o., Hraničná 1800/21, Nitra, IČO 46 753 591, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A., preto správca dane zaslal miestne príslušnému správcovi dane Daňovému úradu Nitra žiadosť č. 100159747/2017 zo dňa 25.01.2017 o vypočítanie svedka D. F., konateľa tejto spoločnosti. D. F. sa v dohodnutý deň na Daňový úrad Nitra nedostavil aj napriek predchádzajúcemu telefonickému rozhovoru (úradný záznam č. 100605086/2017 zo dňa 10.04.2017).

B. C. C. počas preverovania zdaniteľných obchodov spoločnosti BEST MEAT s.r.o. so spoločnosťami PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o. predložil aj zmluvu o poskytovaní služieb zo dňa 15.05.2015 uzatvorenú medzi PRO UNITED BUSINESS s.r.o., v zastúpení B. C. C., a Drevo - Adams s.r.o., G. XX/B, H., v zastúpení I. J., zmluvu o poskytovaní služieb zo dňa 15.05.2015 uzatvorenú medzi PRO UNITED s.r.o., v zastúpení Ing. Dušanom Dzurjom, a Drevo - Adams s.r.o., v zastúpení I. J., a zmluvu o dielo č. 02-2015 (realizácia prác na hydinovej farme Tomaľa - Lapša) zo dňa 17.07.2015 uzatvorenú medzi PRO UNITED s.r.o., v zastúpení Ing. Dušanom Dzurjom, a Drevo - Adams s.r.o., v zastúpení I. J..

Predložené zmluvy, ktoré boli uzatvorené za spoločnosť Drevo - Adams s.r.o., v zastúpení I. J., neboli uzatvorené a podpísané oprávnenou osobou, pretože I. J. v čase uzatvorenia jednotlivých zmlúv už nebol konateľom uvedenej spoločnosti. Podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Košice I, oddiel: Sro, Vložka číslo: 23610/V konateľom spoločnosti Drevo - Adams s.r.o. v čase uzatvárania zmlúv bol D. E. (vznik funkcie: 01.06.2012). I. J. bol konateľom v období od 29.04.2009 do 01.06.2012.

Správca dane dňa 21.02.2017 nazrel do spisu daňového subjektu PRO UNITED s.r.o. (úradný záznam č. 100345915/2017), v ktorom zistil, že Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce vykonal v období november 2016 miestne zisťovanie na adrese trvalého pobytu konateľa spoločnosti Drevo - Adams s.r.o. K. XX za účelom preverenia obchodných transakcií spoločnosti PRO UNITED s.r.o. so spoločnosťou Drevo - Adams s.r.o. za rok 2015. Počas miestneho zisťovania bol zistené, že D. E. nemá vedomosť o tom, kde sa nachádzajú účtovné doklady za spoločnosť Drevo - Adams s.r.o., doklady nikdy nemal, žiadne faktúry za spoločnosť Drevo - Adams s.r.o. nevystavoval ani nepodpisoval a viac sa k tomu vyjadrovať nechcel.

Na základe zistení je podľa správca dane zrejmé, že spoločnosť Drevo - Adams s.r.o. nie je subjektom vykonávajúcim reálnu hospodársku činnosť, pretože nemá vytvorené zodpovedajúce personálne ani ekonomické podmienky na takúto činnosť. Obchodné transakcie deklarované v mene tejto spoločnosti považuje za jednoznačne nepreukázané a vykonštruované, a taktiež uskutočnenie zdaniteľných obchodov nebolo preukázané ani u jednej zo spoločností, ktoré podľa údajov v kontrolných výkazoch mali byť dodávateľmi spoločnosti Drevo - Adams s.r.o. Daňové subjekty PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o. vystupujú ako dodávatelia služieb pre odberateľa BEST MEAT s.r.o., avšak práce pre odberateľa mali byť vykonané prostredníctvom spoločnosti Drevo - Adams s.r.o., k čomu predložili ako dôkazy faktúry o vykonaní prác a zmluvy, pričom zmluvy sa ukázali ako neúčinné, pretože zo strany spoločnosti Drevo - Adams s.r.o. boli podpísané neoprávnenou osobou. Faktúry vyhotovené pre daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. sa ukázali ako nepravdivé doklady, pretože nebolo preukázané dodanie zdaniteľného obchodu. Tým nedošlo zo strany kontrolovaného daňového subjektu k preukázaniu vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty u bezprostredných dodávateľov. Daň na faktúrach je splatná z dôvodu uvedeného v ustanovení § 69 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty, a kontrolovanému daňovému subjektu BEST MEAT s.r.o. nevzniklo právo na odpočítanie dane z uvedených dodávateľských faktúr.

Oznámením č. 100796275/2017 zo dňa 09.05.2017 správca dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku oboznámil daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. o skutočnostiach zistených v priebehu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2015 z dôvodu, aby využil svoje právo a vyjadril sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole a navrhol vyjadrenie k zisteným skutočnostiam, ktoré by mali byť uvedené v protokole.

Dňa 07.06.2017 žiadosťou č. 6/07297914/2017 kontrolovaný daňový subjekt žiadal správca dane o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k oznámeniu č. 100796275/2017 zo dňa 09.05.2017. Správca dane rozhodnutím č. 101293321/2017 zo dňa 12.06.2017 žiadosti o predĺženie lehoty nevyhovel.

Na základe kontrolných zistení správca dane vypracoval protokol č. 101353719/2017 zo dňa 16.06.2017 (Protokol), ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam č. 101361926/2017 zo dňa 19.06.2017 zaslal kontrolovanému daňovému subjektu. Protokol spolu s výzvou bol daňovému subjektu doručený dňa 27.06.2017. Vo výzve správca dane určil daňovému subjektu lehotu 25 pracovných dní, v ktorej mohol k výsledkom daňovej kontroly predložiť svoje vyjadrenie.

Daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. dňa 06.07.2017 zaslal prostredníctvom elektronickej podateľne vyjadrenie k protokolu zaevidované pod č. 6/08610231/2017, ktoré bolo prerokované so správcom dane pri ústnom pojednávaní dňa 05.12.2017 (zápisnica č. 102513042/2017).

Keďže splnomocnený zástupca daňového subjektu na základe substitučného plnomocenstva počas ústneho pojednávania dňa 05.12.2017 neuviedol iné nové skutočnosti a nepredložil žiadne nové dôkazy, správca dane trval na svojich zisteniach uvedených v protokole č. 101353719/2017 zo dňa 16.06.2017.

Na základe výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou a vo vyrubovacom konaní Daňový úrad Prešov napadnutým rozhodnutím č. 102602402/2017 zo dňa 18.12.2017 určil daňovému subjektu BEST MEAT s.r.o., Alejová 5, 040 11 Košice - mestská časť Juh podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov rozdiel v sume nadmerného odpočtu 94 160,60 eur.

Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie.

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

Daňový subjekt sa v úvode odvolania podrobne zaoberal komunitárnym právom vo vzťahu k vnútroštátnemu právu členských štátov, poukázal na článok 2 ods. 2 Ústavy SR, ustanovenia § 3 ods. 1, § 46 ods. 8 a § 46 ods. 9 Daňového poriadku a namietal, že daňová kontrola bola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty jedného roka odo dňa jej začatia vrátane lehoty troch mesiacov na každé jej prerušenie v zmysle nariadenia Rady EÚ č. 904/2010. Uvedené tvrdenie daňového subjektu odvolací orgán neakceptoval, pretože daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december začala dňa 22.03.2016 na základe oznámenia č. 102655730/2016 zo dňa 03.03.2016. Správca dane na základe žiadostí o výmenu daňových informácií č. 729904/2016 zo dňa 13.05.2016 a č. 743639/2016 zo dňa 13.05.2016 v súlade s ustanovením § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku vykonávanie daňovej kontroly rozhodnutím č. 103744071/2016 zo dňa 17.08.2016 odo dňa 22.08.2016 prerušil. Vykonávanie daňovej kontroly odo dňa jej začatia 22.03.2016 do dňa jej prerušenia 22.08.2016 trvalo 153 dní. Odo dňa 22.08.2016 do 21.12.2016 bola daňová kontrola na 121 dní prerušená. Správca dane opätovne pokračoval v daňovej kontrole odo dňa 21.12.2016 (oznámenie č. 104530685/2016), a tak posledný deň lehoty na vykonanie daňovej kontroly pripadol na deň 21.07.2017, pričom správca dane ukončil daňovú kontrolu v súlade s ustanovením § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku dňa 27.06.2017 doručením protokolu č. 101353719/2017 zo dňa 16.06.2017.

Odvolací orgán sa nestotožnil ani s námietkou daňového subjektu, že správca dane nedodržel zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu, že odpovede na žiadosti o výmenu daňových informácií mu neboli doručené do troch mesiacov tak, ako to ustanovuje nariadenie Rady č. 904/2010 zo dňa 17.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Lehoty na výmenu informácií v citovanom nariadení boli podľa odvolacieho orgánu ustanovené za účelom zrýchlenia a zintenzívnenia komunikácie medzi daňovými správami jednotlivých štátov, no s ich nedodržaním nespája žiadne právne dôsledky. Zároveň v tejto súvislosti je potrebné podotknúť,

že obsah takého opatrenia v boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty by nemal ovplyvniť dostatočne zistený skutkový stav práve pri daňovej kontrole, kde sa zisťuje, či daňové subjekty pri deklarovanom zdaniteľnom obchode postupovali v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty. Na základe uvedených skutočností aj námietku daňového subjektu, že protokol č. 101353719/2017 zo dňa 16.06.2017 je nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, ktorý nemôže byť použitý ako podklad pre nepriznanie odpočítania dane, odvolací orgán považoval za neopodstatnenú.

K námietke daňového subjektu ohľadom nepredĺženia lehoty na vyjadrenie k oznámeniu č. 100796275/2017 zo dňa 09.05.2017 o skutočnostiach zistených v priebehu daňovej kontroly, ktoré mu bolo doručené dňa 31.05.2017, odvolací orgán konštatoval, že v predmetnom oznámení správca dane stanovil daňovému subjektu na vyjadrenie 10-dňovú lehotu od jeho doručenia. Táto lehota s poukázaním na ustanovenie § 27 ods. 1 Daňového poriadku nebola kratšia ako 8 dní, preto ju správca dane považoval za primeranú. Z ustanovenia § 28 ods. 1 Daňového poriadku nevyplýva pre správca dane povinnosť vyhovieť takej žiadosti, preto námietku daňového subjektu, že postup správcu dane pri nevyhovení jeho žiadosti bol nesprávny, účelový a v rozpore s rozsudkom Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 16.12.1992 vo veci Niemietz proti Nemecku, odvolací orgán považoval za neopodstatnenú.

K námietke daňového subjektu o porušení povinností správcu dane vyplývajúcich z ustanovení § 24 ods. 2, § 47 písmeno h) a § 45 ods. 1 písmeno f) Daňového poriadku a návrhu vykonať celú daňovú kontrolu zákonným spôsobom a v zákonnej lehote, pretože platí zásada, že z bezprávia právo nevzniká, odvolací orgán argumentoval, že správca dane pri preverovaní oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2015 dostatočne zistil skutkový stav. Ku všetkým zisteným skutočnostiam pri daňovej kontrole sa daňový subjekt mal možnosť vyjadriť, a to v priebehu daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku na základe oznámenia č. 100796275/2017 zo dňa 09.05.2017, resp. po ukončení daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku k výsledkom daňovej kontroly uvedeným v Protokole. Podľa daňového subjektu nie sú správne ani závery správcu dane o jednoznačnom a nespochybniteľnom preukázaní porušenia zákonných podmienok pri uplatnení práva na odpočítanie dane vyplývajúcich z ustanovení § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH na základe faktúr vyhotovených daňovými subjektmi PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a PRO UNITED s.r.o.. Namietal predovšetkým argumentáciu správcu dane závermi rozsudku Súdneho dvora EU vo veciach C-439/04 a C-440/04 v tom, že sa vedome priamo zúčastnil na zdaniteľných obchodoch poznačených podvodom, pričom znaky trestného činu podvodu ako ho definuje trestný zákon, neprináleží posudzovať správcovi dane.

K týmto námietkam odvolací orgán poukázal, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly v zmysle § 44 ods. 1 Daňového poriadku je povinný preveriť všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. V danom prípade pri preverovaní uplatnenia odpočítania dane z faktúr vyhotovených daňovými subjektmi PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a PRO UNITED s.r.o. za dodanie služieb zistil, že tieto mali dodať subdodávateľa, avšak dodanie fakturovaných služieb nebolo preukázané ani u nich, pritom správca dane zistil medzi dodávateľmi a subdodávateľmi personálne prepojenie.

Vzhľadom na nepreukázanie vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 9 zákona o DPH správca dane oprávnené konštatoval, že došlo k porušeniu ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Na podporu správneho záveru predovšetkým v súvislosti s preukázaným personálnym prepojením dodávateľov a ich subdodávateľov použil právne závery rozsudku Súdneho dvora EU, z ktorého prevzal aj terminológiu, čo sa týka možnej účasti kontrolovaného daňového subjektu na zdaniteľnom obchode s podozrením podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Tým podľa odvolacieho orgánu správca dane deklarované obchodné vzťahy neposudzoval v zmysle Trestného zákona, ani nesuploval orgány činné v trestnom konaní, prípadne nepreberal kompetencie vnútroštátnych súdov.

Odvolačný orgán súhlasil s názorom daňového subjektu, že nemôže zasahovať do vzťahov jeho obchodných partnerov, avšak pri uplatnení odpočítania dane musí mať daňový subjekt na zreteli, že pre prípadnú kontrolu oprávnenosti uplatneného odpočítania dane musí predložiť potrebné dôkazy, ktoré bez akýchkoľvek pochybností preukazujú, že zdaniteľný obchod uskutočnil daňový subjekt, ktorý to deklaruje faktúrami, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie dane. Samotná faktúra s požadovanými náležitosťami nepreukazuje, že údaje v nej uvedené odrážajú aj reálne naplnenie písomnej informácie. Podpornými dôkazmi sa dá preukázať, že skutočne došlo k zdaniteľným obchodom. V danom prípade daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. síce predkladal listinné doklady, ktorými deklaroval prijatie služieb, avšak správca dane v rámci kontrolnej činnosti jednoznačne spochybnil realizáciu deklarovaných prác dodávateľmi, resp. ich subdodávateľmi a zároveň vznik daňovej povinnosti, čo je základný predpoklad pre uplatnenie odpočítania dane.

Správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom i tým, že zmluvy, ktoré boli predložené počas ústneho pojednávania vtedajším konateľom spoločností PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o., sa ukázali ako neúčinné, pretože zo strany spoločnosti Drevo - Adams s.r.o. boli podpísané neoprávnenou osobou, t.j. osobou, ktorá v preverovanom období nebola konateľom uvedenej spoločnosti. Takto vyhotovené faktúry pre daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. sa ukázali ako nepravdivé doklady, pretože spoločnosť Drevo - Adams s.r.o. práce ako subdodávateľ pre bezprostredných dodávateľov daňovému subjektu BEST MEAT s.r.o. nevykonala (potvrďuje to aj svedecká výpoveď D. E.), preto k dodaniu služieb pre daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. zo strany dodávateľov PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o. v zmysle predložených faktúr preukázateľne nemohlo dôjsť.

K námietke daňového subjektu o porušení prejednávacej zásady a práva daňového subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, najmä v súvislosti s výsluchom svedkov zástupcov spoločností, odvolací orgán dôvodil, že správca dane v rámci kontrolnej činnosti využil možnosť dožiadať miestne príslušného správcu dane iného daňového subjektu o vykonanie úkonu, ak tento môže vykonať jednotlivý úkon ľahšie, hospodárnejšie alebo rýchlejšie (§ 21 Daňového poriadku). Daňový úrad Košice požadované skutočnosti preveril a správca dane o zistených skutočnostiach informoval daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. oznámením č. 100796275/2017 zo dňa 09.05.2017. Daňový subjekt mal možnosť sa k zisteným skutočnostiam vyjadriť, preto odvolací orgán túto námietku považuje za nedôvodnú.

Podľa názoru odvolacieho orgánu správca dane v rámci kontrolnej činnosti na základe získaných dôkazov spochybnil, že deklarované zdaniteľné obchody skutočne realizovali daňové subjekty PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o.. To znamená, že zo strany daňového subjektu BEST MEAT s.r.o. neboli predložené také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali, že faktúry, na základe ktorých bolo uplatnené odpočítanie dane, vyhotovili tie daňové subjekty, ktoré zdaniteľné obchody aj skutočne realizovali. Uplatnením odpočítania dane z týchto faktúr vo výške 94 160,60 eua daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. porušil ustanovenia § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

II.

Argumenty žalobcu v žalobe

Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 02.07.2018 aj rozhodnutia správcu dane zo dňa 18.12.2017. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania a žiadal vo veci nariadiť pojednávanie. V žalobe žalobca poukázal na komunitárne právo, porušenie základných princípov uvedených v Daňovom poriadku. Následne vzniesol námietky v procesnoprávnej rovine týkajúce sa postupu správcu dane.

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

Žalobca poukázal, že daňová kontrola začala 22.06.2016 a bola ukončená dňa 27.06.2017, teda trvala celkovo 462 dní, vrátane jej prerušenia. Keďže nebola daňová kontrola vykonaná v súlade so zákonom, výsledný protokol má povahu nezákonne získaného zákonného dôkazu a nie je možné ho v daňovom konaní použiť ako podklad pre nepriznanie daňovej výhody uplatnenej žalobcom v rozsahu uvedenom v daňovom priznaní. K argumentu správcu dane, že v zmysle § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú, žalobca zdôraznil, že na základe vnútroštátnych predpisov SR v spojitosti s Nariadením Rady EÚ 904/2010 vyplýva povinnosť správcovi dane vykonať daňovú kontrolu v lehote najviac jeden rok odo dňa jej začatia, pričom v prípade jej prerušenia z dôvodu potreby získať informácie podľa tohto nariadenia môže prerušiť výkon daňovej kontroly, avšak informácie, ktorých získanie bolo dôvodom na prerušenie daňovej kontroly musia byť poskytnuté v maximálnej lehote troch mesiacov odo dňa podania žiadosti. Skutočnosť, že správca dane tieto lehoty nedodrжал spôsobuje nezákonnosť celého postupu daňovej kontroly. Žalobca opätovne zdôraznil, že protokol o daňovej kontrole v konaní vykonanom na základe porušenia zákona nemôže zakladať povinnosti pre kontrolovaný subjekt a nemôže byť právnym aktom, ak je založený na protiprávnom postupe.

Ďalej žalobca poukázal, že mu bol doručený list správcu dane dňa 31.05.2017, ktorým ho správca dane oboznamoval so zisteniami oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2015. Žalobca požiadal o predĺženie lehoty na vyjadrenie, čo však správca dane neakceptoval. Týmto postupom bol žalobca ukrátený na svojich právach vyjadrovať sa ku všetkým skutočnostiam. Žalobca má dôvodné podozrenie, že správca dane stanovil krátku 10 dňovú lehotu na vyjadrenie sa k oznámeniu z toho dôvodu, aby bol žalobca v časovej tiesni a nemohol riadne využiť svoje práva vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly.

Žalobca tiež namietal porušenie povinnosti správcu dane podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku dbať, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, namietal porušenie povinnosti správcu dane v protokole vyhodnotiť dôkazy podľa § 47 písm. h/ Daňového poriadku, ako aj porušenie práva vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo práva navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku.

Žalobca zastáva názor, že nie sú správne závery správcu dane, ktorý mal jednoznačným nespochybniteľným spôsobom preukázať porušenie zákonných podmienok podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a neuznať žalobcovi právo na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a spoločnosťou PRO UNITED s.r.o.. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Európskeho súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 a skutočnosť, že správca dane sa snaží preukázať, že žalobca sa vedome priamo zúčastnil na zdaniteľných obchodoch poznačených podvodom, čo sa nezakladá na pravde. Žalobca poukázal, že u neho prebieha množstvo daňových konaní, ktoré sú v rôznom štádiu konania. Správca dane opakovane hodnotí určité obchodné aktivity žalobcu ako aktivity s podozrením na zapojenie sa do podvodného konania s cieľom získať nezákonnú daňovú výhodu. Hoci v danom prípade správca dane nepoužil až takto prísne formulované argumenty, je opäť zrejmé, že žalobcovi neuznal nárok na odpočet DPH z faktúr vystavených spoločnosťou PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a spoločnosťou PRO UNITED s.r.o. práve z dôvodu, že správca dane v danom prípade znova vytvára „reťazec firiem“, ktoré mali vykonávať fiktívnu obchodnú činnosť. Žalobca považuje toto tvrdenie správcu dane za absolútne neprímerané a nepreukázané. Poukázal, že správca dane nemôže suplovať činnosť orgánov činných v trestnom konaní ani činnosť súdu. Ako je zrejmé z obsahu napadnutého Protokolu, ťažiskovým a vlastne hlavným dôkazom, na ktorom postavil správca dane svoje rozhodnutie, je personálne prepojenie spoločností, medzi ktorými došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia. Žalobca po skúsenostiach z množstva iných daňových kontrol musí zdôrazniť, že snaha o spochybnenie obchodov medzi fungujúcimi obchodnými spoločnosťami výlučne na personálnom prepojení týchto spoločností je u správcu dane bežným postupom. Správca dane v protokole rozoberá do detailov obchodných partnerov dodávateľa žalobcu. Žalobca opätovne zdôraznil, že s obchodnými partnermi jeho dodávateľov spoločnosťou PRO

UNITED BUSINESS s.r.o. a spoločnosťou PRO UNITED s.r.o. nemá žiadne kontakty, ani obchodné aktivity a činnosť týchto obchodných spoločností mu nemôže byť na ľarchu.

Ďalej žalobca v žalobe zdôraznil, že daňové konanie je v zásade dvojstupňové. Zásada dvojinštančnosti daňového konania spočíva v možnosti nápravy prvostupňového rozhodnutia orgánom vyššieho stupňa (odvolacím orgánom) na základe podaného opravného prostriedku účastníkom konania. Formálne postúpenie odvolania a napadnutého rozhodnutia odvolacieho orgánu a následné formálne rozhodnutie odvolacieho orgánu len s odvolaním sa na závery a zistenia uvedené v napadnutom rozhodnutí správcu dane resp. v Protokole z daňovej kontroly nie je v súlade s princípom dvojinštančnosti konania, a sú porušením práva daňového subjektu na spravodlivý proces. Odvolací orgán sa k námietkam žalobcu vyjadril len okrajovo v zmysle potvrdenia názoru správcu dane a k niektorým námietkam sa nevyjadril vôbec. Z uvedeného vyplýva, že rozhodnutie žalovaného je vydané v rozpore s § 74 ods. 2 a § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Na základe týchto skutočností má žalobca za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné, arbitrárne.

Žalobca namietal rozšírenie jeho dôkazného bremena aj na subdodávateľov. Správca dane išiel nad rámce svojho obvyklého postupu nakoľko nemohol spochybníť obchodných partnerov žalobcu; správca dane dokonca skúmal ďalšie spoločnosti spojené obchodnými aktivitami a vytvoril takýto obchodný reťazec: MONUMENT MAGNUS s.r.o. - AGRO J.F. s.r.o. a AGRO JF PLUS s.r.o. - Drevo Adams s.r.o. - PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a PRO UNITED s.r.o. - BEST MEAT s.r.o.. Po vytvorení tohto umelého reťazca správca dane konštatoval, že spoločnosti AGRO J.F. s.r.o., AGRO JF PLUS s.r.o. a Drevo Adams s.r.o. sú personálne prepojené (cez osobu D. E.) a dokonca existuje personálne prepojenie týchto spoločností so spoločnosťami PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a PRO UNITED s.r.o. cez osobu B. C. C., ktorý ako konateľ týchto dvoch posledných spoločností bol zároveň aj osobou splnomocnenou pre elektronické doručovanie za spoločnosti AGRO J.F. s.r.o., AGRO JF PLUS s.r.o. a Drevo Adams s.r.o.. Žalobca zdôrazňuje, že on mal obchodný vzťah výlučne so spoločnosťami PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a PRO UNITED s.r.o.. Konateľ týchto dvoch spoločností B. C. C., ktorý ako svedok v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 30.05.2016 potvrdil realizáciu prác pre žalobcu, uviedol, že v druhej polovici roka 2015, t.j. aj v decembri 2015 vykonával čistenie a údržbu fariem užívaných žalobcom a to, že išlo konkrétne o čistiace a upratovacie služby po vyskladnení kurčiat. Svedok riadne potvrdil, že faktúry vystavil, žalobca mu ich uhradil po ním vykonaných prácach. Svedok zároveň uviedol, že kontrolované faktúry sa nachádzali v čase kontroly na daňovom úrade. Správca dane sám zistil, že žalobca ako vlastník alebo nájomca užíva viac hydínových fariem na Slovensku, vykonáva chov živej hydiny, ktorú následne predáva svojim obchodným partnerom. Je nepochybné, že po vyskladnení kurčiat je potrebné vykonať upratovanie hál, kde boli kurčatá chované. Na realizáciu tejto činnosti si objednal práce u spoločností PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a PRO UNITED s.r.o.. Žalobca ako aj jeho dodávateľia zhodne potvrdili, že uvedenú činnosť dodávateľ vykonával, a keď správca dane spochybňuje, že ju vykonávali spoločnosti PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a PRO UNITED s.r.o., mal uviesť ako podľa neho táto činnosť bola realizovaná a kým, čo však neurobil a jednoducho túto činnosť neuznal. Žalobca nemohol, ani nemal dôvod zasahovať a preverovať obchodné aktivity svojich dodávateľov, nemohol kontrolovať vedenie jeho účtovníctva a už vôbec nemohol zasahovať do jeho obchodných vzťahov. To, že jeho dodávateľia mali sporný obchodný vzťah so spoločnosťami Drevo -Adams s.r.o., prípadne AGRO J.F. s.r.o. a AGRO JF PLUS s.r.o. sa žalobcu nijak netýka a ani nemôže. Žalobca opätovne zdôraznil, že nie je personálne spojený so žiadnou z menovaných obchodných spoločností. Správca dane túto skutočnosť nijak nevyvrátil, t.j. personálne ani iné spojenie nebolo preukázané. Žalobca má za to, že odstránil pochybnosti o reálnom dodaní zdaniteľných plnení a zdôraznil, že správca dane svoj postup v podstate založil na svedeckej výpovedi konateľa spoločnosti PRO UNITED BUSINESS s.r.o. a PRO UNITED s.r.o., ktorý uviedol, že činnosť pre žalobcu z veľkej časti vykonával cez subdodávateľov. Podľa žalobcu správca dane nezákonne zasahuje do súkromnoprávneho vzťahu medzi dvoma podnikateľmi. Žalobca trvá na tom, že všetky čistiace práce boli realizované tak ako bolo dojednané. a zdôraznil, že subjektom daňovej kontroly ako aj napádaného rozhodnutia je žalobca nie tretie subjekty. V tejto súvislosti poukázal, že prevažná časť odôvodnenia napadnutého rozhodnutia správcu dane ako aj rozhodnutia žalovaného, sa zaoberá obchodmi a samotným fungovaním subjektov odlišných od žalobcu, ktorý je daňovou kontrolou preverovaný. Ak správca dane mal za to, že existujú rozpory medzi vyjadrením dodávateľa a jeho subdodávateľa, táto skutočnosť nemôže preukazovať, že sa tieto zdaniteľné plnenia neuskutočnili. Navyše záležitosti medzi týmito subjektmi sú mimo dosah

žalobcu, ktorý nie je povinný ani oprávnený tieto vzťahy skúmať, navyše keď mu zo strany dodávateľa vždy boli tieto dodané.

Žalobca ďalej namietal porušenie prejednávacej zásady a porušenie práva kontrolovaného subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom a zisťovaným skutočnostiam v spojitosti so získanými skutočnosťami prostredníctvom dožiadaní o medzinárodnú výmenu informácií. Zdôraznil, že keď sa zástupcovia spoločnosti v rámci daňovej kontroly vyjadrovali a boli vypočutý ku skutočnostiam dôležitým pre výkon daňovej kontroly, išlo podľa právnej praxe o výsluch svedka. Žalobca mal právo byť prítomný pri vypočutí týchto svedkov, mal právo klásť svedkom otázky a mal záujem tieto svoje práva využiť, čo mu ale konaním správcu dane bolo znemožnené, čím boli porušené jeho práva vyplývajúce z § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku. Poukázal, že v zmysle súdnej judikatúry, ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcich sa iných osôb, ktoré sú jej známe, ide o výsluch svedka. Správca dane nevytvoril daňovému subjektu podmienky na realizáciu jeho práva, čím ho poškodil na jeho právach počas daňového dokazovania. Procesné pochybenie správcu dane v podobe nerešpektovania práva daňového subjektu klásť svedkom otázky nemôže byť napravené tým, že žalobca sa mal možnosť následne k záverom vyplývajúcich z týchto výpovedí vyjadriť. Žalobca má za to, že správca dane svojim konaním okrem iného porušil čl. 2 ods. 2 Ústavy, § 3 ods. 1 a ods. 3 Daňového poriadku, § 24 ods. 2 Daňového poriadku a § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

III.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

K správnej žalobe sa vyjadril žalovaný písomným podaním zo dňa 11.02.2019. Zotrvával na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v preskúmanom rozhodnutí, navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Žiadal nariadiť pojednávanie.

IV.

Správny súd uznesením č.k. 6S/82/2018-77 zo dňa 19.09.2020 prerušil konanie vo veci do doručenia rozhodnutia Súdného dvora EÚ v konaní o prejudiciálnych otázkach podaných Najvyšším súdom SR v konaní vedenom pod sp.zn. 5Sžfk/34/2018 podľa § 100 ods. 2 písm. a/ a ods. 3 Správneho súdneho poriadku. Súdnemu dvoru EÚ boli Najvyšším súdom SR predložené prejudiciálne otázky týkajúce sa otázky zákonnosti trvania daňovej kontroly v prípade jej prerušenia z dôvodu vykonania medzinárodnej výmeny informácií správcem dane.

Uznesením zo dňa 14.06.2022 č. k. 6S/82/2018-104 správny súd rozhodol o pokračovaní v konaní, nakoľko bolo rozhodnuté o prejudiciálnych otázkach podaných Najvyšším súdom SR v konaní vedenom pod sp.zn. 5Sžfk/34/2018.

V.

Posúdenie skutkových zistení a právne závery správneho súdu

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

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

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

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

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

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

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

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

Predmetom preskúmania je rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 94 160,60 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2015. Správca dane znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie december 2015 zo sumy 185 364,63 eur na sumu 91 204,03 eur. Z dôvodu, že platiteľ dane BEST MEAT s.r.o. počas výkonu daňovej kontroly ani následného vyrubovacieho konania neodstránil pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov deklarovaných od dodávateľov PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o.. Žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie dane z plnení, ku ktorým na základe preverovaných zisťovaní a výpovede svedka nedošlo.

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

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/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je podávať podľa osobitných predpisov,

b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

Podľa § 28 ods. 1 Daňového poriadku, z dôležitých dôvodov môže daňový subjekt pred uplynutím lehoty podľa § 27 ods. 1 požiadať správcu dane o jej predĺženie. Správca dane nemôže lehotu predĺžiť o dlhšiu dobu, než o akú daňový subjekt žiada. Ďalšie predĺženie už predĺženej lehoty nie je prípustné.

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

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

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

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

daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V konaní o všeobecnej žalobe proti rozhodnutiu správneho orgánu platí dispozičná zásada; je na žalobcovi, aby vymedzil žalobné body a vymedzil tak rozsah súdnej kontroly, pričom uvedenie konkrétnych žalobných námietok nie je možné nahradiť zopakovaním námietok uvedených v odvolaní, prípadne samotným odkazom na odvolanie. Nie je povinnosťou ani právom súdu namiesto žalobcu dohľadávať skutkové a právne dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. V opačnom prípade by sa súd ocitol v pozícii žalobcovho advokáta a ignoroval by tak dispozičnú zásadu. Pokiaľ sa s odvolacími námietkami už vysporiadal žalovaný, a tieto námietky potom žalobca iba „skopíroval“ do žalôb, miera žaloby de facto iba voči rozhodnutiam orgánu prvého stupňa. Práve v napádaných rozhodnutiach je uvedená argumentácia správneho orgánu, ktorá sa s týmito námietkami vysporiadala, pričom pokiaľ žalobca v žalobách proti tejto argumentácii žalovaného neuviedol žiadne námietky, nie je súd oprávnený za žalobcu domýšľať jednotlivé skutkové a právne dôvody, ktoré by argumentáciu žalovaného vecne napadli a spochybnili. Takýmto žalobám potom absentuje v podstate právny základ pre súdny prieskum, t.j. spôsobilé žalobné body. Zopakovaním odvolacích námietok žalobca iba vyslovil nesúhlas so spôsobom, akým sa s týmito námietkami vysporiadal žalovaný v napádaných rozhodnutiach, pričom samotnú existenciu nesúhlasu nie je možné hodnotiť ako dôvod pre vecný prieskum napádaných rozhodnutí, pokiaľ k tomu chýbajú spôsobilé žalobné body. Nič teda nebráni žalobcovi v tom, aby v rámci žalobných bodov zopakoval svoje argumenty vyjadrené v priebehu konania pred správnymi orgánmi. Musí však vziať do úvahy, že žalobou napáda práve rozhodnutie o odvolaní, ktoré sa vysporiadalo s ním uplatnenými odvolacími argumentmi uplatnenými v daňovom odvolacom konaní a žalobné body by sa mali vzťahovať práve k obsahu napádaných rozhodnutí, prípadne k postupu žalovaného správneho orgánu pri vydaní napadnutých rozhodnutí.

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

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

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

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

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy

vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžfk/64/2017 zverejnený v ZSP 20/2021).

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

Kontrolovaným daňovým subjektom predložené doklady sú použiteľné v súlade so zákonom iba vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť, t.j. sú hodnoverné a vystavil ich ten subjekt, ktorý ich vystaviť mal a ktorý bol v týchto dokladoch uvedený ako dodávateľ a za plnenia, ktoré sa reálne aj uskutočnili. Nepostačuje, aby bola táto zákonná povinnosť splnená tým, že je uvedená na daňovom doklade. Faktúry samé o sebe nie sú preukázaním realizácie dodávok a akýkoľvek listinný dôkaz bez preukázania skutkovej podstaty je len tvrdenie o tejto skutočnosti. Správca dane preto preveroval túto formálnu deklaráciu uvedenú na predložených faktúrach tak, aby doklady boli odrazom reálneho zdaniteľného plnenia a to v zmysle zákona o DPH, ale aj s prihliadnutím na cieľ uznaný v smernici rady 2006/112ES týkajúci sa boja proti podvodom, resp. zneužívaním práv týkajúcich sa daní z pridanej hodnoty. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku veta prvá pri uplatňovaní osobitných predpisov (daň z pridanej hodnoty) pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane.

Daňový poriadok zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zisťovať a preverovať dodržiavanie zákonných povinností daňových subjektov z hľadiska príslušných hmotnoprávných predpisov. Rovnako z ustanovenia § 24 ods. 1 ako aj z ustanovenia § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku vyplýva dôkazná povinnosť daňovému subjektu a teda ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte. Vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil kontrolovaný daňový subjekt, ale vykonal k tomuto účelu dokazovanie, pričom zaobstarané dôkazy hodnotil jednotlivo, ale aj vo vzájomnej súvislosti. Dokazovanie je procesný postup, ktorým správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Takýto postup Daňový úrad Prešov uplatnil aj v prípade daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2015 u daňového subjektu BEST MEAT s.r.o..

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane začal dňa 22.03.2016 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2015, ktorá bola ukončená v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku dňa 27.06.2017. Kontrolou predložených dokladov a záznamov žalobcu, ako aj na základe zistení získaných počas daňovej kontroly správca dane dospel k záveru, že zo strany žalobcu neboli splnené podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých služieb deklarovanych na základe faktúr od dodávateľov PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o., čím žalobca porušil § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Následne vydal správca dane rozhodnutie, proti ktorému sa žalobca odvolal.

K námietke žalobcu o porušení prednosti komunitárneho práva a základných princípov daňového konania v súvislosti s dĺžkou daňovej kontroly správny súd argumentuje, že správca dane vykonával daňovú kontrolu odo dňa jej začatia 22.03.2016 do dňa prerušenia 22.08.2016 v trvaní 153 dní. Od 22.08.2016 do 21.12.2016 bola daňová kontrola prerušená v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Z dikcie § 61 ods. 5 Daňového poriadku vyplýva, že ak je daňové konanie prerušené, lehoty

podľa tohto zákona neplynú. Daňová kontrola bola prerušená celkovo 121 dní. Správca dane opätovne pokračoval v daňovej kontrole odo dňa 21.12.2016. Správca dane ukončil daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote dňa 27.06.2017, t.j. dňom doručenia protokolu. Z uvedených skutočností vyplýva, že námietka žalobcu je neopodstatnená.

Námietka žalobcu, že správca dane porušil jeho procesné práva, ak nepredĺžil lehotu na vyjadrenie sa k oznámeniu a stanovil len krátku 10 dňovú lehotu z dôvodu, aby bol žalobca v časovej tiesni a nemohol riadne využiť svoje práva a vyjadriť sa k uvedeným skutočnostiam správny súd zastáva názor, že je nedôvodná. Dňa 10.05.2017 bolo žalobcovi zaslané oznámenie správcu dane o skutočnostiach zistených v priebehu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2015 a o pochybnostiach správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku zo dňa 09.05.2017. Predmetná písomnosť bola žalobcovi doručená dňa 31.05.2017, t.j. 15. deň od jej uloženia. V oznámení č. 100796275/2017 správca dane stanovil 10 dňovú lehotu od doručenia oznámenia na vyjadrenie sa k skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole. Správca dane pri stanovení lehoty bral do úvahy rozsah oboznámenia a taktiež zistené skutočnosti a postupoval v zmysle § 27 ods. 1, ods. 2, ods. 4 a § 28 ods. 1 Daňového poriadku. Správca dane po uvážení a vyhodnotení žiadosti žalobcu s prihliadnutím na nesplnenie podmienky, t.j. existencie dôležitých dôvodov, resp. jej nepreukázanie žalobcom rozhodol tak, že žiadosti nevyhovel a mal za to, že lehota 10 dní bola primeraná.

Žalobca namietal, že správca dane postupoval tak, že preniesol dôkazné bremeno na žalobcu v takom rozsahu, ktorý reálne vylučuje možnosť preukázať akúkoľvek tvrdenú skutočnosť, a že nebral v úvahu žiadne dôkazy v prospech daňového subjektu. Správny súd argumentuje, že ak správca dane pri preverovaní písomných podkladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť, alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je na samotnom daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcu dane. Na podporu tohto názoru správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 10Sžfk/76/202018 zo dňa 28. apríla 2020 body 54.,55. Pokiaľ daňový subjekt spoľahlivo nepreukáže pravdivosť svojich tvrdení, nemôže mu byť uznané právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru v danom prípade do iného členského štátu. V prípade pochybností je správca dane oprávnený preverovať aj celý obchodný reťazec. Zároveň správca dane nie je povinný dokazovať uskutočnenie obchodu, pretože toto patrí do dôkaznej povinnosti daňového subjektu. Správny súd poukazuje, že v rozhodovacej činnosti kasačného súdu došlo aj k zmenám v súvislosti s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Kasačný súd v svojich novších rozsudkoch napr.3Sžfk/78/2019 zo dňa 31.05.2022, sp.zn.1Sžfk/32/2019 zo dňa 25.08.2022 avšak opakovane zdôraznil, že... „Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo“ (vec Kemwather ProChemie s.r.o. C-154/20 zo dňa 09.12.2021 bod.34).

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že v zdaňovacom období december 2015 žalobca deklaroval prijatie služieb – čistiacich upratovacích prác, ktoré mali byť vykonané na jednotlivých hydínových farmách pre žalobcu od dodávateľa PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly zistil, že konateľ spoločnosti PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o. v preverovanom období december 2015 B. C. C. v zápisnici o ústnom pojednávaní poskytol správcovi dane informáciu, že jednotlivé deklarované práce pre žalobcu nevykonával priamo svojimi spoločnosťami, ale v subdodávke spoločnosťou Drevo - Adams s.r.o. na základe zmluvy o dielo a zmluvy o poskytnutí služieb. Výsluch konateľa spoločnosti bol vykonaný prostredníctvom dožiadaného miestne príslušného Daňového úradu Košice. Žalobca nebol prítomný pri ústnom pojednávaní, zákon mu však umožňuje sa s výsledkom miestneho zisťovania resp. ústneho pojednávania priamo oboznámiť. V nadväznosti na výsledok preverovania mohol žalobca požiadať o doplnenie dokazovania, požiadať o výsluch svojho obchodného partnera ako svedka už vtedy. To však daňový subjekt vo svojom vyjadrení k protokolu nenavrhol. Dožiadaný správca dane požadované skutočnosti preveril ústnymi pojednávaniami a o zisteniach informoval Daňový úrad Prešov. S výsledkami preverovania bol žalobca oboznámený. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly skúmal reálnosť uskutočnenia jednotlivých prác pre žalobcu, pričom zistil, že deklarované práce na jednotlivých farmách nevykonávali priamo

spoločnosti PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o., ale podľa vyjadrenia konateľa týchto spoločností boli deklarované práce vykonávané v subdodávke spoločnosťou Drevo – Adams s.r.o.. Z dôvodu preukázania reálnosti deklarovaných prác, správca dane predvolal na výsluch svedka D. E. - konateľa spoločnosti Drevo - Adams s.r.o.. Tento svedok bol na daňový úrad predvedený na základe zaslanej žiadosti o predvedenie. Žalobca sa výsluchu svedka nezúčastnil, napriek tomu, že bol o výsluchu svedka riadne upovedomený. Počas ústneho pojednávania sa svedok D. E. do zápisnice vyjadril, že o tom, že je konateľom spoločnosti Drevo – Adams s.r.o. nevie, nikdy nebol zakladať žiadne firmy, poštové zásielky síce preberá a podpisuje, avšak neotvára ich, ale hádže ich späť do schránky, ktorú mu zabezpečil B. C. C., teda konateľ spoločnosti PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o.. O fungovaní svojich spoločností (svedok D. E. je podľa výpisu z Obchodného registra aj konateľom spoločnosti AGRO J.F. s.r.o. a AGRO JF Plus s.r.o.) nemá žiadne vedomosti. Správca dane v rámci vykonaného dokazovania a vyhodnotenia žalobcom predložených dokladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov tým, že zmluvy, ktoré boli predložené počas ústneho pojednávania vtedajším konateľom spoločnosti PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o. sa ukázali ako neúčinné, nakoľko zo strany spoločnosti Drevo – Adams s.r.o. boli podpísané neoprávnenou osobou I. J., ktorý v preverovanom období už nebol konateľom tejto spoločnosti. Vystavené faktúry pre žalobcu sa ukázali ako nepravdivé doklady, nakoľko spoločnosť Drevo – Adams s.r.o. práce ako subdodávateľ pre bezprostredných dodávateľov spoločnosť BEST MEAT s.r.o. nevykonala, nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia, o čom svedčí ako dôkaz vypočutie svedka a k zdaniteľným plneniam pre žalobcu zo strany dodávateľov PRO UNITED s.r.o. a PRO UNITED BUSINESS s.r.o. v zmysle predložených faktúr preukázateľne nemohlo dôjsť. Konateľ spoločnosti Drevo – Adams s.r.o., AGRO J.F. s.r.o. a AGRO JF Plus s.r.o. nemá o fungovaní spoločnosti žiadne vedomosti, dokonca ani nevie, že je ich konateľom.

Správca dane v Protokole nespochybnil, že žalobca nepredložil požadované účtovné doklady, ale zdôraznil, že daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane musí byť schopný preukázať, že formálna deklarácia predložených účtovných dokladov a zmlúv má aj povahu, teda že služby, ktoré sú dokladované na faktúrach boli reálne aj uskutočnené. Žalobca síce predkladá listinné doklady, ktorými deklaroval prijatie čistiacich prác, avšak šetrením správcu dane sa tvrdenia žalobcu v listinných dôkazoch, vrátane výsluchu svedka nepotvrdili.

Žalobca namietal, že správca dane porušil prejednávaciú zásadu a porušil právo kontrolovaného daňového subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom a zisťovaným skutočnostiam. Zdôraznil, že keď sa zástupcovia spoločnosti v rámci daňovej kontroly vyjadrovali (boli vypočutí) k skutočnostiam dôležitým pre výkon daňovej kontroly u žalobcu majúcich pre žalobcu význam; išlo podľa právnej praxe o výsluch svedka, a že žalobca mal právo byť prítomný pri vypočutí týchto svedkov, mal právo klásť svedkom otázky; žalobca mal záujem tieto svoje práva využiť, čo mu ale konaním správcu dane bolo znemožnené, čím boli porušené jeho práva vyplývajúce z ustanovení § 45 ods. 1 písmeno e) Daňového poriadku. Táto námietka žalobcu je nedôvodná, pretože správca dane počas výkonu daňovej kontroly požiadal (nešlo o svedecké výpovede) o preverenie jednotlivých účtovných dokladov dodávateľa miestne príslušného správcu dane. Správca dane má možnosť dožiadať miestne príslušného správcu dane iného daňového subjektu o vykonanie úkonu, ak tento môže vykonať jednotlivý úkon ľahšie, hospodárnejšie, alebo rýchlejšie.

V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudok NS SR sp.zn. 8Sžf/102/2014 publikovaný v Zbierke stanovísk NS a súdov pod č. 37/ 2016, z ktorého vyplýva, že: „ Miestne zisťovanie je vyhľadávacia činnosť správcu dane, v ktorej správca dane vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní a o ktorej zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu, pričom vychádza z účtovných záznamov a informácií zachytených v písomnej podobe alebo na nosičoch dát. Ak správca dane požiada iného správcu dane o vykonanie miestneho zisťovania, ide o odlišný dôkazný prostriedok, než je výsluch svedka. Výsluch svedka slúži správcovi dane zväčša na verifikáciu údajov a prípadné odstránenie rozporov zistených v priebehu vykonania daňovej kontroly“.

Vo vzťahu k námietke žalobcu týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutí, keď mal za to, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku v súvislosti s podanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu

informácií správny súd poukazuje na to, že uznesením sp.zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 5. marca 2020 bolo konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018 postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 452 ods. 1 SSP prerušené a Súdnemu dvoru Európskej únie boli kasačným súdom predložené prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

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

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

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

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

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

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

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

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

Žalobca v žalobe namietal, že žalovaný svojím konaním porušil zásadu dvojínštančnosti konania, čím bol žalobca poškodený na svojich právach. Tiež žalobca namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí daňových orgánov pre nedostatok dôvodov. Správny súd považuje tieto námietky žalobcu za nedôvodné.

Správny súd zastáva názor, že vyhodnotením administratívneho spisu, ako aj žalobou napadnutých rozhodnutí daňových orgánov nezistil porušenie procesných ustanovení Daňového poriadku týkajúcich sa rozhodnutia o odvolaní.

V tomto smere treba poukázať na skutočnosť, že rozhodnutie správcu dane spolu s rozhodnutím žalovaného tvoria jeden celok (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Asan/2/2016 zo dňa 27.03.2019). Rozhodnutie správcu dane v rámci odvolacieho konania podrobuje odvolací orgán (žalovaný) prieskumu, jeho rozhodnutie môže modifikovať, príp. zrušiť jeho rozhodnutie a vec vrátiť na nové konanie. Z odôvodnenia žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného však vyplýva, že riadne prebehlo odvolacie konanie, v ktorom sa žalovaný riadne vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu, pričom na zásadné a podstatné odvolacie námietky poskytol odvolací orgán náležité odôvodnenie.

V tejto súvislosti správny súd poukazuje na judikatúru tak európskych súdov, ako aj Ústavného súdu SR a NS SR, v zmysle ktorej nie je povinnosťou súdu, ako ani správneho orgánu odpovedať na každú žalobcom, resp. odvolateľom vznesenú námietku. Povinnosťou správneho orgánu, ako i súdu je zaoberať sa pre vec podstatnými námietkami. V zmysle uvedených kritérií preskúmané rozhodnutie spĺňa kritéria preskúmateľnosti, nie je možné ho podľa správneho súdu označiť za arbitrárne, pretože žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia odpovedal na relevantné odvolacie námietky žalobcu.

Podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II. ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžo/84/2007, sp. zn. 6Sžo/98/2008, sp. zn. 1Sžo/33/2008, sp. zn. 2Sžo/5/2009, či sp. zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k problematike daní plynie, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH) napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/75/2014).

Podľa správneho súdu správca dane postupoval v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a pri vyžadovaní plnenia jeho povinností v tomto konaní použil len také prostriedky, ktoré najmenej zaťažovali tak daňový subjekt a umožnili pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Podľa súdu

správca dane pri hodnotení dôkazov vychádzal z ustanovenia § 24 ods. 1 až ods. 4 Daňového poriadku a ako dôkaz použil všetky prostriedky, ktorými bolo možné zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a tieto podľa názoru súdu boli získané v súlade so všeobecnými záväznými právnymi predpismi, ako aj v súlade s týmito ustanoveniami Daňového poriadku. Správca dane sa jednoznačne riadil ustanovením § 44 ods. 1 Daňového poriadku, pričom v rámci daňovej kontroly zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola bola vykonaná v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Úlohou správneho súdu v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa ustanovení SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie zabezpečil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci riadne skutkový stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými relevantnými právnymi predpismi, či bolo dostatočne odôvodnené a či rozhodnutie obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, t.j. či napadnuté rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či prípadné procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správca dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Nepochybil preto žalovaný, ak po podrobnom vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobcu odvolanie zamietol a rozhodnutie správca dane potvrdil.

Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na právny názor Najvyššieho správneho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 10Sžfk/39/2019 zo dňa 28.júna 2022 (sťažovateľ: Podtatranská hydina a.s. Kežmarok), z ktorého vyplýva: „Povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku nie je absolútna. Naopak z povinnosti položiť prejudiciálnu otázku existujú výnimky, ku ktorým súdny dvor svojou judikatúrou, kedy už v marci 1963 v prípade Da Costa 28/62 stanovil doktrínu Acte éclairée, ktorou posilnil precedenčný charakter svojich rozhodnutí a následne v roku 1982 - v prípade CILF1T vo veci 283/81 - doktrínu Acte clair. V tejto veci bola talianskym kasačným súdom priamo položená otázka výkladu tretieho odseku čl. 177 Rímskych zmlúv (dnes čl. 237 ZFEU), t.j. či má súd poslednej inštancie skutočne povinnosť predbežnú otázku položiť vždy alebo len v prípade, ak po predbežnom prieskume dospeje k záveru, že vo veci existujú dôvodné interpretačné pochybnosti („on the prior finding of a reasonable interpretative doubt“). Súdny dvor zaujal stanovisko, že príslušný národný súd predbežnú otázku položiť nemusí - okrem iných - v prípade, ak je uplatnenie práva Spoločenstva tak jasné, že neponecháva priestor na rozumné pochybnosti. Predmetný záver je primerane replikovaný aj v neskorších rozhodnutiach súdneho dvora - napr. C-495/03 (Intermodal Transports BV c/a Staatssecretaris van Financiën): „Po druhé a bez rozporu s odôvodnením vyplývajúcim z rozsudku z 30. septembra 2003, Kobier (C-224/01, Zb. s. 1-10239), ponecháva judikatúra vyplývajúca z rozsudku Cilfit a i., už citovaného, len vnútroštátnemu súdu, aby posúdil, či je správne uplatnenie práva Spoločenstva také jasné, že niet miesta na žiadne rozumné pochybnosti a v dôsledku toho, aby rozhodol, že sa zdrží predloženia otázky Súdnemu dvoru, týkajúcej sa výkladu práva Spoločenstva, ktorá vznikla pri konaní na tomto súde (rozsudok zo 17. mája 2001, TNT Traco, L-340 99, Zb. s. 1-4109, bod 35).“

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

O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 SSP tak, že žalobca úspešný nebol a neboli splnené ani podmienky § 168 SSP, preto náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

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

Poučenie:

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

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

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

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