

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/170/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200579
Dátum vydania rozhodnutia: 07. 09. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Šišková
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4020200579.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Šiškovej a členov senátu Mgr. Mareka Janigloša a JUDr. Lenky Kostolanskej, v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r.o., Novozámocká 207, Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, zastúpeného JUDr. Svetlanou Kšiňanovou, PhD., advokátkou, Štefánikova tr. 4, Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 27. 11. 2020 proti rozhodnutiu žalovaného č. 101519716/2020 zo dňa 02. 10. 2020, takto

rozhodol:

Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101519716/2020 zo dňa 02. 10. 2020 a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi p r i z n á v a proti žalovanému právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho

1. Z predloženého administratívneho spisu správny súd zistil, že dňa 17. 06. 2015 začal správca dane u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2015. V ten istý deň spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní s konateľmi žalobcu, na ktorom boli predložené doklady, a to faktúra č. 20153005 zo dňa 16. 04. 2015 vystavená dodávateľom PAULINE s.r.o., Česká republika pre žalobcu za dodanie tovaru - kuracie rezne solené 20484 kg v sume 62.885,88 eur, dodací list k uvedenej faktúre, výdajku zo dňa 15. 04. 2015, doklad Prijem cudzích ukladateľov zo dňa 15. 04. 2015 vydaný spoločnosťou MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo. Zároveň bola predložená faktúra č. 20150090 zo dňa 17. 04. 2015 vystavená žalobcom ako dodávateľom pre odberateľa - PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO- USŁUGOWE "ZUZANEX" TOMASZ G1EC, OBOJNA 74, 37 416 ZBYDMÓW. Poľsko, (ďalej „ZUZANEX“ alebo „Tomasz Giec“), predmetom bolo dodanie tovaru - kuracie rezne 6x2 kg ľahko solené v množstve 20484kg v sume 63.500,40 eur. K uvedenej faktúre bol predložený dodací list zo dňa 17. 04. 2015 s vyhlásením odberateľa, že tovar bol prepravený z územia SR do iného členského štátu a preprava bola vykonaná na jeho náklad, doklad - Výdaj cudzích ukladateľov zo dňa 16. 04. 2015 vystavený spoločnosťou MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo, medzinárodný prepravný doklad CMR č. 7604491 zo dňa 16. 04. 2015.

2. Správca dane podaním zo daň 18. 06. 2015 požiadal o súčinnosť Regionálnu veterinárnu a potravinovú správu Galanta, ktorá v podaní zo dňa 25. 06. 2015 oznámila správcovi dane, že žalobca je registrovaný na vykonávanie činnosti v prevádzkarni MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo ako sprostredkovateľ. Od 09. 04. 2015 je uvedená spoločnosť registrovaná na vykonávanie činnosti v

priestoroch prevádzkarne DEÁK spol. s r.o. Veľká Mača ako sprostredkovateľ. Prevádzkovateľ nahlasuje príchod zásielok z iných členských štátov EÚ do elektronického systému.

3. Následne zaslal správca dane žiadosť o MVI do Českej republiky ohľadom spoločnosti PAULINE s.r.o. (dodávateľ žalobcu) a do Poľska ohľadom spoločnosti ZUZANEX Tomasz Giec, (odberateľ žalobcu). Rozhodnutím zo dňa 01. 07. 2015 prerušil daňovú kontrolu odo dňa 08. 07. 2015 z dôvodu, že je potrebné získať informácie podľa osobitného predpisu.

4. Dňa 05. 11. 2015 bola doručená odpoveď z Českej daňovej správy, ktorý potvrdila obchodnú spoluprácu spoločnosti PAULINE s.r.o. so žalobcom a potvrdila dodanie tovaru žalobcovi v zmysle predloženej faktúry a dodacieho listu. Dňa 20. 11. 2015 bola správcovi dane doručená čiastočná odpoveď z Poľska, doplnená odpoveďou zo dňa 26. 11. 2015 a zo dňa 02. 05. 2016 ohľadom spoločnosti ZUZANEX Tomasz Giec. Daňový úrad podaním zo dňa 04. 05. 2016 oznámil žalobcovi, že dňa 02. 05. 2016 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

5. Správca dane požiadal o zaslanie záznamov trás a časov vozidiel s českými a poľskými evidenčnými číslami tam uvedenými Národnej diaľničnej spoločnosti.

6. Dňa 01. 06. 2016 požiadal správca dane opäť českú finančnú správu o MVI ohľadom subjektu Y. P., a MVI ohľadom CARGO-HORTIM, spol. s r.o. a spoločnosti KOVÁŘ plus s.r.o. Rozhodnutím zo dňa 02. 06. 2016 bola daňová kontrola opäť prerušená odo dňa 07. 06. 2016. Dňa 10. 06. 2016 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu k nahliadnutiu do spisu z daňovej kontroly.

7. Dňa 12. 08. 2016 bola doručená odpoveď českej finančnej správy ohľadom subjektu Kovář plus s.r.o., dňa 28. 09. 2016 bola doručená odpoveď ohľadom CARGO-HORTIM, spol. s r.o. a dňa 17. 10. 2016 doručená odpoveď ohľadom Y. P.. Správca dane oznámil žalobcovi podaním zo dňa 05. 12. 2016, že dňa 29. 11. 2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

8. Správca dane vyhotovil úradný záznam dňa 03. 02. 2017 o nahliadnutí do spisu daňového subjektu Slovakia Food Trading, s.r.o. a z neho vyhotovil kópiu zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 01. 03. 2016 so svedkom T. P. (bývalý konateľ spoločnosti Access line, s.r.o.).

9. V podaní zo dňa 16. 03. 2017 oboznámil správca dane žalobcu o pochybnostiach o správnosti a pravdivosti dokladov predložených k daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie apríl 2015, ku ktorému podal žalobca písomné vyjadrenie zo dňa 28. 03. 2017.

10. Podaním zo dňa 27. 04. 2017 boli vyzvané MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo o vydanie evidencie prijatého a vyskladneného tovaru, kópie skladových dokladov a zmluvu o skladovaní uzavretú so žalobcom. Zároveň správca dane žiadal Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. o zaslanie záznamov trás a časov vozidla s poľským ev. č RST JC74 za obdobie 18. 04. 2015 - 22. 04. 2015, v prípade, ak vozidlo nejazdilo po spoplatnených cestných úsekoch, žiadal o poskytnutie informácie, po akých cestných úsekoch jazdilo a presný časový harmonogram jász až po hraničný prechod.

11. Dňa 09. 05. 2017 bola opäť zaslaná žiadosť o MVI do Poľska ohľadom spoločnosti ZUZANEX. Rozhodnutím zo dňa 14. 06. 2017 bola daňová kontrola prerušená odo dňa 19. 06. 2017. Dňa 13. 06. 2017 prijatá čiastočná odpoveď ohľadom spoločnosti ZUZANEX, dňa 18. 09. 2017 ďalšia čiastočná odpoveď z Poľska a dňa 21. 12. 2017 bola doručená správcovi dane končená odpoveď z Poľska. Podaním zo dňa 22. 12. 2017 oznámil správca dane žalobcovi, že dňa 21. 12. 2017 pominuli dôvody na prerušenie daňovej kontroly. Dňa 09. 01. 2018 bola doručená druhá končená odpoveď z Poľska.

12. Správca dane vyhotovil úradný záznam zo dňa 15. 01. 2018, ktorý pojednáva o nahliadnutí do spisu žalobcu a vyhotovil si kópie zápisnic o ústnom pojednávaní so svedkami W. U., Y. W., J. Y., T. V., C. G., ktorí boli zamestnancami spoločnosti MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo.

13. Podaním zo dňa 16. 01. 2018 oznámil správca dane žalobcovi pochybnosti o správnosti a pravdivosti dokladov predložených ku kontrole, ku ktorému sa vyjadril žalobca v podaní zo dňa 29. 01. 2018.

14. Dňa 21. 02. 2018 spísal správca dane protokol z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za obdobie apríl 2015 a tento doručil žalobcovi s výzvou na vyjadrenie k nemu dňa 02. 03. 2019. V podaní zo dňa 21. 03. 2018 podal žalobca vyjadrenie k protokolu.

15. Vo vyrubovacom konaní boli následne opäť zaslané žiadosti o MVI do Poľska a rozhodnutím zo dňa 05. 04. 2018 bolo daňové konanie prerušené od 06. 04. 2018. Poľská daňová správa zaslala viaceré čiastkové odpovede na žiadosť správcu dane o MVI a to nasledovne:

- čiastočná odpoveď doručená dňa 04. 07. 2018, v ktorej je uvedené, že požiadaný orgán nebude schopný poskytnúť odpoveď v rámci stanovenej lehoty z dôvodu, že u daňového subjektu Tomasz Giec prebieha kontrola a získavajú sa doklady,

- čiastočná odpoveď doručená dňa 05. 10. 2018, v ktorej je uvedené, že požiadaný orgán nebude schopný poskytnúť odpoveď v rámci stanovenej lehoty z dôvodu, že u daňového subjektu Tomasz Giec prebieha kontrola, boli zaistené doklady; svedkovia zatiaľ neboli vypočutí,

- čiastočná odpoveď doručená dňa 02. 01. 2019, v ktorej je uvedené, že bol vypočutý šofér W. W., ktorý sa vyjadril, že uskutočnil prepravu tovaru uvedeného na CMR č. 7604491, ktorý bol fakturovaný spoločnosťou CORAL spol. s r.o. faktúrou č. 20150090 pre PHU „ZUZANEX“ Tomasz Giec, avšak toto tvrdenie nepodložil žiadnym dôkazom. Nevedel uviesť bližšie informácie ako prebiehala preprava tovaru do Poľska dňa 17. 04. 2015 fakturovaného faktúrou č. 20150090. K prepravám tovaru do Poľska, ktoré vykonával v r. 2015 sa vyjadril, že po naložení tovaru vždy išiel na adresu Obojná 74, alebo námestie v Turbia 164, kde odstavil auto a nezúčastňoval sa vykladania tovaru a tiež ani pri prepravách tovarov z Poľska sa obvyčajne nezúčastňoval nakladania tovaru. Uviedol, že nemá kópie záznamov z tachografov alebo údaje z digitálnych tachografov. Poľská daňová správa nezískala od daňového subjektu PHU ZUZANEX“ Tomasz Giec záznamy z tachografu vozidla RST JC74, ktoré je uvedené na prepravnom doklade,

- čiastočná odpoveď doručená dňa 18. 03. 2019, v ktorej je uvedené, že prebieha kontrola a Tomasz Giec bude vypočutý po skompletizovaní dôkazov a ich detailnom preverení,

- čiastočná odpoveď doručená dňa 27.06.2019, v ktorej je uvedené, že dátum vypočutia Tomasza Gieca bol stanovený na 29. 04. 2019; daňový subjekt sa nedostavil na vypočutie,

- čiastočná odpoveď doručená dňa 23. 09. 2019, v ktorej je uvedené, že daňová kontrola prebieha, rozhodnutie o daňovej povinnosti nebolo doteraz vydané,

- konečná odpoveď doručená dňa 16. 12. 2019, v ktorej poľská daňová správa uviedla, že výsledkom vykonanej kontroly bolo zistenie, že v apríli 2015 pán Tomasz Giec neuskutočnil žiadne IC nadobudnutie, ani 1C dodanie kuracieho mäsa.

16. Podaním zo dňa 17. 12. 2019 oznámil správca dane žalobcovi pokračovanie v daňovom konaní. Dňa 28. 01. 2020 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu, predmetom ktorej bolo prerokovanie pripomienok predložených žalobcom k protokolu zo dňa 21. 02. 2018 z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2015.

17. Správca dane rozhodnutím zo dňa 19. 02. 2020 určil žalobcovi rozdiel v sume 10.583,40 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015, nadmerný odpočet v sume 7.388,26 eur nepriznal a vyrubil žalobcovi daň v sume 3.195,14 eur. Žalobca proti uvedenému rozhodnutiu podal odvolanie podaním zo dňa 27. 03. 2020.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

18. Žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím č. 101519716/2020 zo dňa 02. 10. 2020 potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 19. 02. 2020. V odôvodnení rozhodnutia popísal zistený skutkový stav, ako je uvedený v časti I. tohto rozsudku.

19. Uviedol, že žalobca predložil k daňovej kontrole prijatú faktúru č. 20153005 zo dňa 16. 04. 2015, vystavenú spoločnosťou PAULINE s.r.o., Česká republika, (ďalej „PAULINE s.r.o.“) za tovar kuracie rezne solené v množstve 20 484 kg v sume 62.885,88 eur, ktorou deklaroval dovoz tovaru z iného členského štátu EÚ, Českej republiky do tuzemska. K faktúre predložil dodací list č. 1-2015 zo dňa 14. 04. 2015, výdajku č. 102 zo dňa 15. 04. 2015, doklad Príjem cudzích ukladateľov č. CP/847/15 zo dňa 15.

04. 2015 vydaný spoločnosťou MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo. Správca dane v rámci daňovej kontroly z dôvodu preverenia, či nadobudnutie tovaru od uvedenej spoločnosti bolo reálne uskutočnené, zaslal žiadosť o štandardizovanú elektronickú výmenu informácií českému správcovi dane, vyzval Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. na oznámenie trás a časov jász motorových vozidiel s českými evidenčnými číslami 8B75096 a 9B15063, a Regionálnu veterinárnu a potravinovú správu Galanta na oznámenie údajov potrebných pre účely výkonu daňovej kontroly týkajúcich sa daňového subjektu. Na základe takto vykonaného dokazovania správca dane zistil, že tovar deklarovaný na prijatej faktúre č. 20153005 zo dňa 16. 04. 2015 od spoločnosti PAULINE s.r.o. bol dodávaný v nasledovnom reťazci spoločností: KOVÁŘ plus s.r.o. -> Jan Špilar -* PAULINE s.r.o. -> žalobca. Správca dane k dodaniu tovaru spoločnosťou PAULINE s.r.o. nespochybnil dodanie tovaru touto spoločnosťou pre žalobcu.

20. Ďalej žalobca predložil k daňovej kontrole faktúru č. 20150090 zo dňa 17. 04. 2015, ktorou deklaroval dodanie tovaru kuracie rezne 6 x 2 kg ľahko solené v množstve 20 484 kg v sume 63.500,40 eur z tuzemska do iného členského štátu EÚ, Poľska, odberateľovi PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO-USŁUGOWE "ZUZANEX" TOMASZ GIEC, OBOJNA 74, 37 416 ZBYDMÓW. Poľsko, (ďalej „ZUZANEX“ alebo „Tomasz Giec“). Jednalo sa o tovar, ktorý žalobca nadobudol od dodávateľa PAULINE s.r.o., na základe faktúry č. 20153005 zo dňa 16. 04. 2015. K vydanéj faktúre bol predložený dodací list č. 15700092 zo dňa 17. 04. 2015, ktorý obsahuje vyhlásenie odberateľa, že tovar uvedený na dodacom liste bol prepravený z územia SR do iného členského štátu a preprava bola vykonaná na jeho náklady, doklad Výdaj cudzích ukladateľov č. CV/2012/15 zo dňa 16. 04. 2015 vydaný spoločnosťou MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo. Bol predložený medzinárodný prepravný doklad (ďalej „CMR“) č. 7604491 zo dňa 16. 04. 2015.

21. Správca dane vykonaným dokazovaním spochybnil žalobcom uplatnené právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, nakoľko zistil, že tovar uvedený na spornej faktúre, ktorú vystavil žalobca ako dodávateľ pre odberateľa ZUZANEX, nebol preukázateľne prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Na základe týchto zistení správca dane zaslal žalobcovi oboznámenie - vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným v rámci výkonu daňovej kontroly, ku ktorému sa žalobca vyjadril. Na základe návrhov žalobcu správca dane vyzval MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo na predloženie skladovej evidencie, a iných dokladov tam uvedených, zaslal žiadosť o MVI poľskému správcovi dane, vyzval Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. na oznámenie trás a časov jász motorových vozidiel s poľskými evidenčnými číslami G. Y. a G. L (náves) za obdobie 18. 04. 2015 až 22. 04. 2015 a nahliadol do spisu žalobcu, a to do zápisníc o ústnom pojednávaní spísaných dňa 26. 04. 2017 vo veci vypočúvania svedkov, zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, C. G., T. V., J. Y., Y. W. a W. U..

22. Na základe žiadosti MVI boli z Poľskej daňovej správy prijaté odpovede, na základe ktorých bolo zistené, že vozidlo s evidenčným číslom G. Y smerovalo dňa 17. 04. 2017 zo Slovenska do Poľska a bolo zaevidované v colnom priestore hranica SP/PL o 15:44 hod. Avšak to, že vozidlo prekročilo hranicu SR/PL nedokazuje, že fakturovaný tovar sa v čase prechodu hranice SR/PL nachádzal vo vozidle, a že bol prepravený do Poľska. Správca dane štetrením zistil, že vozidlo G. Y nesmerovalo z MRAZIARNÍ a.s., Sládkovičovo priamo do Poľska, ale zišlo z diaľnice na vymedzenom úseku cesty 057-006: (DI, 1/57) Nemšová o 11:01:43 hod., (čo je miesto vzdialené cca 6 km od Skalky nad Váhom) a opäť sa vrátilo na diaľnicu na vymedzenom úseku cesty o 13:06:08 hod. a smerovalo ďalej cez Strečno, Dolný Kubín. Trstenú a o 15:44:00 hod. bolo zaevidované na vymedzenom úseku cesty 059-025: colný priestor - hranica SR/PL. To znamená, že tu bol časový priestor na vyloženie tovaru v mieste Skalka nad Váhom, čo je miesto, kde mal byť tovar vyložený pre odberateľa Access line s.r.o. pri jeho spätnom dodaní z Poľska.

23. Správca dane zistil, že vozidlo G. Y nebolo v období 16. 04. 2015 až 21. 04. 2015 zaevidované poľským mýtnym systémom viaTOLL v Poľsku v mieste Obojna ani v jeho okolí, kde mal byť podľa prepravného dokladu tovar vyložený. Z uvedeného možno vyvodit' záver, že tovar nebol do miesta Obojna v Poľsku prepravený, i keď na prepravnom doklade CMR Č. 7604491 v časti 3 je uvedené miesto vykládky Obojna 74, Poľsko.

24. Dokazovaním správca dane zistil, na základe dokladu CMR č. 7604493 predloženým deklarovaným odberateľom poľskému správcovi dane, že predmetný tovar mal byť späťne prepravený z Poľska na

Slovensko, nakoľko na príslušnom doklade CMR je uvedené to isté vozidlo s evidenčným číslom G. Y (ďalej „vozidlo G. Y V časti 4 miesto a dátum nakladania tovaru je uvedené Obojna 16. 04. 2015. Na doklade je uvedené číslo plomby 2140973, čo je to isté číslo, ako na prepravnom doklade o preprave tovaru z tuzemska (Slovenska) do Poľska. Je zrejmé, že predmetný tovar nemohol byť vozidlom G. Y dňa 16. 04. 2015, a ani dňa 17. 04. 2015 prepravený z Poľska na Slovensko, nakoľko vozidlo sa v tieto dni zdržiavalo iba na území SR, územie SR opustilo 17. 04. 2015 o 15:44 hod. Podľa výpisov poskytnutých Národnou diaľničnou spoločnosťou správca dane konštatoval, že vozidlo G. Y ani v nasledujúcich dňoch 18. 04. 2015 až 22. 04. 2015 neprepravilo tovar uvedený vo vydanej faktúre zo dňa 20. 04. 2015 poľským daňovým subjektom ZUZANEX, do miesta vykládky tovaru v spoločnosti LÍŠKA Slovakia s.r.o., v prevádzke Skalka nad Váhom, uvedeného na prepravnom doklade CMR č. 7604493. Trasa vozidla v týchto dňoch nesmerovala do miesta Skalka nad Váhom, ani do okolia tohto miesta. Tovar nebol na Slovensko uvedeným vozidlom prepravený, čo iba potvrdzuje názor správcu dane, že tovar vlastne neopustil územie SR.

25. Skladovú evidenciu vedenú spoločnosťou MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, na ktorú poukazoval žalobca správca dane vyhodnotil v tom zmysle, že táto preukazuje iba to, že tovar bol naložený na vozidlo, avšak nie je dôkazom toho, že tovar bol prepravený predmetným vozidlom do Poľska. Prepravu tovaru do iného členského štátu podľa tvrdenia žalobcu, ako i podľa výsledkov šetrenia cestou medzinárodnej výmeny informácií, mal vykonať nadobúdateľ tovaru O. R., ktorý tovar na miesto určenia do iného členského štátu v skutočnosti neprepravil. Dátum vystavenia proforma faktúry zo strany O. R. pre slovenského zmiznutého obchodníka Access line s.r.o. bol 15. 04. 2015, teda ešte predtým, ako v zmysle predložených dôkazov zo strany žalobcu-spornej faktúry-došlo k dodaniu tovaru pre poľský subjekt O. R. (dátum dodania na spornej faktúre je 16. 04. 2015).

26. K námietkam žalobcu, že odberateľ ZUZANEX potvrdil obchodný styk so žalobcom, prijatie tovaru, evidenciu faktúr a prepravu tovaru vlastnými dopravnými prostriedkami zo SR do Poľska žalovaný uviedol, že odberateľ ZUZANEX síce potvrdil prijatie tovaru od žalobcu, avšak nepredložil dôkazy o tom, že tovar bol skutočne prepravený na miesto určenia Obojna v Poľsku uvedené v prepravnom doklade. Prepravu pre odberateľa Access Line s.r.o., ktorému mal byť tovar podľa jeho tvrdení následne dodaný, preukázal doložením CMR č. 7604493 s dátumom prepravy 16. 04. 2015. Pritom vozidlo malo prekročiť hranicu s Poľskom až dňa 17. 04. 2015. V konečnej odpovedi zo dňa 16. 12. 2019 poľská daňová správa uviedla, že výsledkom vykonanej kontroly bolo zistenie, že v apríli 2015 O. R. neuskutočnil žiadne IC nadobudnutie, ani IC dodanie kuracieho mäsa.

27. Z prepravných dokladov je zrejmé, že predmetný tovar nemohol byť vozidlom G. Y dňa 16. 04. 2015 a ani dňa 17. 04. 2015 prepravený z Poľska do SR, nakoľko vozidlo sa v tieto dni zdržiavalo iba na území SR. Uvedenú skutočnosť preukazuje aj odpoveď na MVI, na základe ktorej predmetná zásielka potravín nebola nahlásená poľskej veterinárnej správe. Nebolo preukázané, že tovar - kuracie rezne bol na mieste jeho určenia v inom členskom štáte predmetom hlásenia veterinárnej správe v zmysle článku 3 ods. 6 nariadenia (ES) č. 882/2004, ktoré je záväzné pre všetky členské štáty EÚ. Z dôvodu úplnosti dokazovania správca dane preveroval, ako poľský odberateľ naložil s predmetným tovarom, ktorý mal byť predmetom dodania od žalobcu a skúmal, či existuje dôkaz o tom, že tovar bol fyzicky prepravený k ďalšiemu odberateľovi v zistenom reťazci deklarovaných transakcií od dodávateľa ZUZANEX z Poľska na Slovensko. Táto skutočnosť však preukázaná nebola.

28. Žalobca namietal, že správca dane nevykonal ním navrhnuté doplnenie dokazovania, a to kartou vodiča, ktorá eviduje činnosť vodiča pri výkone prepravy, prípadne výsluchom vodiča. S touto námietkou žalovaný nesúhlasil, nakoľko správca dane spomínané dokazovanie vykonal na základe pripomienok a návrhov žalobcu, ktoré uviedol vo vyjadrení k protokolu. Správca dane zaslal do Poľska žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 04. 04. 2018, v ktorej požiadal poľskú daňovú správu o tachografové karty vozidla G za dni 16. 04. 2015 až 21. 04. 2015, svedeckú výpoveď daňového subjektu O. R. a svedeckú výpoveď vodiča vozidla G. Y W. W.. Na základe žiadosti MVI boli z poľskej daňovej správy prijaté odpovede (6 čiastočných a jedna konečná odpoveď). V čiastočnej odpovedi doručenej dňa 02. 01. 2019 je uvedené, že bol vypočutý vodič W. W., ktorý sa vyjadril, že uskutočnil prepravu tovaru uvedeného na CMR č. 7604491, ktorý bol fakturovaný žalobcom faktúrou č. 20150090 pre ZUZANEX, avšak toto tvrdenie nepodložil žiadnym dôkazom. Nevedel uviesť bližšie informácie, ako prebiehala preprava tovaru do Poľska dňa 17. 04. 2015 fakturovaného spornou faktúrou. K prepravám tovaru do Poľska, ktoré vykonával v roku 2015 sa vyjadril, že po naložení tovaru vždy išiel na adresu Obojna

74, alebo námestie v Turbia 164, kde odstaviť auto a nezúčastňoval sa vykladania tovaru a tiež ani pri prepravách tovarov z Poľska sa obvyčajne nezúčastňoval nakladania tovaru. Uviedol, že nemá kópie záznamov z tachografov alebo údaje z digitálnych tachografov. Poľská daňová správa nezískala od ZUZANEX záznamy z tachografu vozidla G. Y ktoré je uvedené na prepravnom doklade. Preverovanie pohybu vozidla G. Y v poľskom systéme správca dane vykonal ako podporné dokazovanie, výsledkom ktorého bolo, že vozidlo nebolo v dňoch 16. 04. 2015 až 21. 04. 2015 zaevidované poľským mýtnym systémom viaTOLL v Poľsku, teda nebolo preukázané, že vozidlo smerovalo po prekročení hranice SR - Poľsko do miesta určenia Obojna, kde mal byť podľa prepravného dokladu tovar vyložený. Čo je však podstatné, odberateľ okrem svojho vyjadrenia a priložených máp nepredložil žiadny relevantný dôkaz o pohybe vozidla v Poľsku, napríklad tachografové karty vozidla, ktoré od neho požadovala poľská daňová správa na základe zaslanej žiadosti o MVI. To znamená, že odberateľ, ktorý mal vykonať prepravu, neposkytol jednoznačný dôkaz o tom, že by toto vozidlo prepravovalo v čase od 16. 04. 2015 až 21. 04. 2015 akýkoľvek tovar na území Poľska.

29. Žalovaný ďalej uviedol, že nemôže prisvedčiť tvrdeniu žalobcu, že prepravu tovaru do iného členského štátu EÚ potvrdila Národná diaľničná spoločnosť, a. s., ktorá poskytla detailný výpis mýtnych transakcií vozidla G. Y Výpis mýtnych transakcií preukazuje trasu vozidla, čo ale neznamená, že súčasne dochádza aj k preprave tovaru. Tento dôkaz má len podporný charakter.

30. Žalovaný poukázal na rozsudok ESD z 27. septembra 2007 vo veci C-409/04 Teleos z dôvodu, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že žalobca vecne nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie tovaru súčasne, že právo na nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na poľského odberateľa a tovar bol prepravený do iného členského štátu. Žalobcom predložené doklady neuvádzali pravdivé skutočnosti. Žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neuistil sa, aby jeho konanie nebolo spojené s daňovým podvodom. Žalobca nepreukázal, že si preveril poľského platiteľa dane, s ktorým deklaroval zdaniteľné obchody. Pri predaji tovaru nebol žalobca prítomný, nevidel tovar, nekontroloval jeho množstvo, tovar nebol špecifikovaný na dokladoch rovnakým označením, platiteľ žiadnym faktom nepreukázal, že sa uistil, že tovar bol prepravený z tuzemska do Poľska. CMR neboli potvrdené príjemcom tovaru, obchody boli realizované mailom a telefonicky, platiteľ neuviedol, že si overoval serióznosť odberateľa, nepredložil žiadnu obchodnú zmluvu, na základe ktorej by bolo možné overiť zmluvné podmienky, na ktoré sa odvoláva. Vzhľadom na všetky zistené skutočnosti je možné konštatovať, že daňový subjekt vedel, resp. mal vedieť, že jeho dodávky sú súčasťou podvodu s daňou.

31. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný tiež poukázal na dôkazy, ktoré preukazujú, že žalobca vedel o tom, že je zapojený do transakcií pochybného charakteru s tovarom kuracie prsia (kuracie rezne resp. kuracie mäso brazílskeho pôvodu), kde dochádza k podvodnému konaniu s daňou z pridanej hodnoty, resp. vedieť mal. Práve žalobca si uplatňuje pri dodaní tovaru právo na oslobodenie od dane, deklaruje s kuracím mäsom vykonávanie ekonomickej činnosti, preto nemôže prenášať povinnosť preukázať všetky deklarované skutočnosti na deklarovaného odberateľa. Žalobca nepreukázal žiadnu vedomosť a znalosť, aký konkrétny tovar mal nakupovať a následne predávať do iných členských štátov s oslobodením od dane. Keď správca dane porovnával tovar uvedený na dodávateľských faktúrach žalobcu a príjemkách a výdajkách skladu, zistil nezrovnalosti v označení tovaru, rozdielne parametre, inú značku, nakoľko tovar bol inak uvedený na dodávateľskej faktúre a inak na odberateľskej faktúre žalobcu.

32. Žalobcovi správca dane preukázal, že nekonal s náležitou starostlivosťou, keď neuzavrel a správcovi dane nepredložil žiadnu obchodnú zmluvu, upravujúcu obchodné transakcie s odberateľom ZUZANEX. Vedomosť daňového subjektu ako zdaniteľnej osoby o tom, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľala na podvode v oblasti DPH, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní, je možné podoprieť aj týmito zisteniami:

- pri preverovaní nadobudnutia tovaru - kuracích prs v sklade MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo bolo zistené, že žalobca si nesplnil svoju zákonnú povinnosť v zmysle § 7b) zákona č. 152/1995 Z. z. a nenahlásil príchod zásielky potravín živočíšneho pôvodu, ktorú mal nadobudnúť od českého subjektu PAULINE s.r.o., čím ju vlastne nelegalizoval a vyhol sa tak možnej veterinárnej kontrole,
- dátum dodania na spornej faktúre vystavenej žalobcom pre odberateľa ZUZANEX, ako i dátum na CMR (16. 04. 2015) nie je totožný s dátumom (17. 04. 2015) kedy vozidlo, ktoré malo vykonať prepravu, bolo zaznamenané mýtnym systémom v blízkosti skladu MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo smerom von,

-žalobca je svojimi transakciami dlhodobý účastník podvodu s daňou z pridanej hodnoty, čo správca dane zistil aj z iných konaní. Obchodné transakcie žalobcu s tovarom kuracie mäso brazílskeho pôvodu, kde tento tovar je najprv prepravený do skladu MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo a následne je odtiaľ dodaný s oslobodením od dane pre odberateľa ZUZANEX sú vykazované dlhodobé, ide o viacročnú činnosť, nejde teda o ojedinelú, náhodnú obchodnú transakciu. Tovar je následne vždy subjektom ZUZANEX v zmysle údajov, ktoré má správca dane k dispozícii i z daňových kontrol, ktoré sú vykonávané za iné zdaňovacie obdobia, dodávané nazad na Slovensko, a to výhradne subjektom - zmiznutým obchodníkom, takže je zrejmé, že nejde o náhodnú činnosť, ale skôr ide o dopredu premyslenú, koordinovanú činnosť, v dôsledku ktorej dochádza k únikom na dani.

33. Žalovaný k tvrdeniu žalobcu ohľadne existencie zneužívajúceho konania uviedol, že nemá za preukázané, že správca dane spája preverované transakcie s rozsudkom vo veci C 255/02 Halifax, ktorý pojednáva o zneužití práva a daňovej výhode.

34. Žalovaný zdôraznil, že správca dane posúdil charakter jednotlivých obchodných transakcií a nevzniesol pochybnosti o existencii tovaru, ktorým sa v sklade MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo v rozhodnom období disponovalo. Správca dane spochybnil opodstatnenosť a priebeh zdaniteľných plnení tak, ako boli deklarovane v obchodnom reťazci: KOVÁŘ, plus s.r.o. (CZ) -> Jan Špilar (CZ) -* PAULINE s.r.o.(CZ) -> daňový subjekt (SK) -* ZUZANEX, resp. Tomasz Giec (Pl.) -> Access line s.r.o.(SK). Podľa zistení správcu dane bolo s týmto tovarom nakladané spôsobom, ktorý nesie znaky podvodného konania, ktorého sa dopustil odberateľ v inom členskom štáte. Okrem toho, že svojím konaním priamo ohrozil spotrebiteľov, pre danú vec je podstatné, že najmä preukázateľne nevyužil všetky možnosti, ktoré mu zákon umožňuje, aby sa uistil, že sa svojím konaním nezúčastní na daňovom podvode. Vykonávacie nariadenie (EÚ) o požiadavkách na výsledovateľnosť zároveň vyžaduje, aby prevádzkovateľ potravinárskeho podniku v súvislosti so zásielkami potravín živočíšneho pôvodu disponoval informáciou o názve a adresa prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, ktorému sa potravina odosiela (článok 3 ods. 1 písm. e), resp. informáciou o názve a adresa príjemcu (vlastníka), ak sa líši od prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, ktorému sa potravina odosiela (3 ods. 1 písm. f). To všetko pre prípad, aby tieto informácie napr. boli k dispozícii na požiadanie príslušnému orgánu.

35. Boj proti podvodom je uznaným cieľom Smernice RADY 2006/112/F.S z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorú zákon č. 222/2004 Z. z. transponuje. Preto ak finančné orgány v priebehu daňovej kontroly, či daňového konania zistia objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú podvodnému konaniu, sú oprávnené tieto skutočnosti uviesť vo svojich rozhodnutiach ako dôkazy, ktoré podporujú záver, že získanie daňovej výhody bolo hlavným cieľom transakcie. Za danej dôkaznej situácie je možné konštatovať, že v danej veci ide o účelovo vytvorený obchodný reťazec, ktorého hlavnou úlohou nie je riadne vykonávanie podnikateľskej činnosti jednotlivými spoločnosťami zapojenými v tomto reťazci, ale o neoprávnené získanie nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty (uplatnením práva na oslobodenie dodávok tohto tovaru od dane). Súčasťou reťazca je vždy tzv. „zmiznutý obchodník“, „nárazník“ a nakoniec „dodávateľ do iného členského štátu“. Tak ako je vyššie uvedené, popísaný obchodný reťazec nesie znaky reťazcových, resp. karuselových daňových podvodov. Pravdepodobnosť karuselového podvodu podporujú aj závery správcu dane, ktorý vykonal rozsiahle dokazovanie a zistil, že tovar je predmetom obchodnej činnosti ako českého, tak aj poľského odberateľa, ktorí tovar následne dodávajú aj na Slovensko.

36. Po posúdení postupu správcu dane žalovaný pri hodnotení predložených dokladov, dôkazov a vyjadrení žalobcu v zaslanom spisovom materiáli potvrdil skutočnosť, že správca dane sa vysporiadal so svojím tvrdením, a žalobca uplatnením oslobodenia od dane pri dodaní tovaru s tuzemska do iného členského štátu na základe spornej faktúry pre spoločnosť ZUZANEX porušil zákon č. 222/2004 Z. z. Pretože oslobodenie od dane pri dodaní tovaru s tuzemska do iného členského štátu je možné len v rozsahu a za podmienok stanovených v § 43 zákona č. 222/2004 Z. z... pričom oslobodenie od dane je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok a už nesplnenie len jednej vylučuje priznanie nároku. Žalovaný skonštatoval, že správcou dane vykonaný záver je správny a dôkazmi dostatočne preukázaný.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

37. Žalobca v podanej žalobe zo dňa 27. 11. 2020 žiadal preskúmať rozhodnutie žalovaného a toto zrušiť, spolu s rozhodnutím správcu dane zo dňa 19. 02. 2020. Uviedol, že žalobca deklaroval v podanom daňovom priznaní deklaroval, že v apríli 2015 nadobudol tovar z iného členského štátu EÚ. Správca dane preveroval dodávky mrazeného kuracieho mäsa podľa faktúr od spoločnosti PAULINE s.r.o., Praha a k dodaniu tovaru spoločnosťou PAULINE s.r.o. uviedol, že nespochybňuje dodanie tovaru touto spoločnosťou pre žalobcu. Žalobca okrem toho v podanom daňovom priznaní deklaroval, že v apríli 2015 dodal tovar z tuzemska do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období preveroval uplatnené právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z odberateľských faktúr vystavených spoločnosťou PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO-USŁUGOWE „ZUZANEX” TOMASZ GIEC, Obojna 75 Zbydniów.

38. V časti II. žaloby uviedol podstatu argumentov v rozhodnutí správcu dane, v časti III. žaloby popísal dôvody a námietky žalobcu, ktoré tvorili obsah podaného odvolania proti rozhodnutiu správcu dane.

39. V časti IV. žaloby žalobca uviedol, že žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol tvrdenia a skutočnosti uvedené v pôvodnom rozhodnutí a tieto doplnil o ďalšie vyjadrenia, ktoré považuje za nezákonné z dôvodov uvedených nižšie.

40. Poukázal na to, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené uplatnené právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, pretože tovar uvedený na spornej faktúre, ktorú vystavil žalobca ako dodávateľa pre odberateľa ZUZANEX, nebol preukázateľne prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Podľa žalobcu je jediný a relevantný údaj, ktorý sa nachádza v mýtnom systéme SR a tým je, že vozidlo dňa 17. 04. 2015 prekročilo štátnu hranicu do Poľska. Ďalší pohyb tohto vozidla na území Poľska je podľa žalobcu vo vzťahu k vykonávanej kontrole irelevantný. Aj písomné vyjadrenie NDS jednoznačne a nespochybniteľne dokazuje, že tovar opustil územie SR a to do iného členského štátu. Skutočnosť, že predmetné vozidlo sa vydalo na cestu do Poľska až nasledujúci deň, t. j. 17. 04. 2015 môže vyplývať zo zákonnej povinnosti vodiča vykonávať medzi jednotlivými jazdami povinné prestávky. K nezrovnalostiam v CMR 7604493 uviedol, že zrejme bola chybné uvedená plomba a chybné vedený aj dátum prepravy, lebo nie je možné, aby tovar kontrolovaného žalobcu jeho odberateľ vykladal niekde v SR, keďže v daný deň 16. 04. 2015 nakladal tovar žalobcu v MRAZIARNACH a.s., Sládkovičovo, čo potvrdil aj sklad aj NDS a vozidlo opustilo Sládkovičovo až na druhý deň, 17. 04. 2015, čo potvrdili aj záznamy NDS.

41. Žalobca poukázal na judikatúru ESD - rozsudok Súdneho dvora vo veci C-409/04 Teleos, z ktorého v abstrakte citoval.. Dodanie tovaru spoločnosti ZUZANEX bolo potvrdené jednak samotným odberateľom, jeho písomným vyhlásením, ďalej dodanie tovaru bolo potvrdené poľskou daňovou správou, ďalej bolo dodanie tovaru potvrdené skladovou evidenciou a svedeckými výpoveďami skladníkov skladu MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo, rovnako bolo preukázané naloženie tovaru v sklade mraziarní a jeho preprava bola potvrdená záznamom NDS.

42. Či došlo k podvodu resp. zneužívajúcemu konaniu je potrebné najskôr zistiť a až následne prijímať v tejto súvislosti závery vo vzťahu k žalobcovi, avšak aj to len na základe vykonaných dôkazov, pričom dôkazné bremeno je v danom prípade na správcovi dane. Žalobca nemá vedomosť o tom, že by bol účastníkom transakcie, ktorá je poznačená podvodom. V tejto súvislosti poukázal tiež na body 50, 62 a 64 rozsudkov ESD C-131/13, C-163/13 a C-164/13, ktoré v žalobe i cituje, ako i na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Elektronios) a C-484/03 (Bond House), v ktorých súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený. Správca dane musí na základe objektívnych okolností preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľal na podvode v oblasti DPH. Správca dane doposiaľ nepomenoval objektívne skutočnosti, ktoré by mali preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

43. Podľa názoru žalobcu dôkazom správcu dane tvrdenej účasti žalobcu na podvode s DPH nie je to, že žalobca nemal písomnú obchodnú zmluvu s poľským odberateľom, nie je to ani len porušenie zákona, keďže v danom prípade zákon nevyžaduje pre platnosť obchodnej zmluvy písomnú formu. Dôkazom správcu dane tvrdenej účasti žalobcu na podvode s DPH nie je to, že tovar je najskôr prepravený do skladu MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, keďže sa jedná o zmluvný sklad žalobcu, takže do daného skladu je prijímaný tovar, ktorý žalobca nakupuje a ďalej predáva. Dôkazom správcu dane tvrdenej účasti žalobcu na podvode s DPH nie je tiež to, že tovar bol predaný poľskému odberateľovi, keďže s týmto odberateľom žalobca dlhodobo spolupracuje. Podľa názoru žalobcu, správcu dane pomenované dôkazy svedčia o tom, že žalobca má stálych obchodných partnerov a to jednak pre skladovanie tovaru a jednak pre odber tovaru.

44. V prípade, ak daňový orgán spochybní zrealizovanie dodávky alebo skonštatuje nezrovnalosti, ktorých sa mal dopustiť vystaviteľ faktúry s prihliadnutím na objektívne skutočnosti, je na ňom, aby sám preukázal, že adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet, bolo súčasťou podvodu na DPH bez toho, aby takéto poverovania vyžadoval od daňového subjektu. Z dôkazných prostriedkov zabezpečených v rámci výkonu daňovej kontroly v danom prípade nie je možné konštatovať, že žalobca mal alebo mohol mať indície smerujúce k podozreniu o existencii nezrovnalostí alebo podvodu, ktoré by mohli byť dôvodom na vyžadovanie aktivity z jeho strany, na preverenie si spoľahlivosti svojho dodávateľa. Z uvedeného dôvodu považuje žalobca závery žalovaného o vedomí žalobcu o podvodnom konaní odberateľa za nepreukázané.

45. V ďalšej časti žalobca uviedol, že si nechal vypracovať súkromný znalecký posudok č. 3/2019, ktorý vyhotovil Ing. Milan Chován, súdny znalec, za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu posúdenia problematiky DPH, v ktorom súdny znalec odpovedal na viaceré otázky, ktoré v žalobe i s odpoveďami uvádza.

46. Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že odberateľ ZUZANEX síce potvrdil prijatie tovaru od žalobcu, avšak nepredložil dôkazy o tom, že tovar bo skutočne prepravený na miesto určenia Obojna v Poľsku. Žalobca uviedol, že v rámci daňového konania predložil všetky relevantné dôkazy preukazujúce dodanie tovaru do iného členského štátu. Nezrovnalosti v inej dokumentácii odberateľa ZUZANEX, ktorá nie je súčasťou obchodnej transakcie, nemôžu byť pripísané na ťarchu žalobcu. Žalovaný vo svojom rozhodnutí ďalej uvádza, že nemôže prisvedčiť tvrdeniu žalobcu, že prepravu tovaru do iného členského štátu potvrdila Národná diaľničná spoločnosť a.s. Výpis mýtnych transakcií preukazuje trasu vozidla, čo ale neznamená, že súčasne dochádza aj k preprave tovaru. Tento dôkaz má podľa správcu dane len podporný charakter. Takýmto vyhlásením je možné spochybníť akýkoľvek dôkaz predložený v daňovom konaní.

47. V daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol správcu dane vyzvaný v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií a záznamov ním vedených. Súdy sa však stotožňujú s obranou daňových subjektov, ktorá spočíva v tom, že nie je možné požadovať od daňového subjektu preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno daňového subjektu je jasne limitované ustanovením § 24 daňového poriadku, ktoré však nemožno vykladať na ťarchu daňového subjektu a zaťažovať ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Nie je možné, aby zistenia správcu dane u iných daňových subjektov, s ktorým žalobca neobchodoval, tieto nepozná a nemá o nich žiadnu vedomosť, ťaživo prenášal na žalobcu. Poukázal tiež na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 5 Afs131/2007 zo dňa 25.3.2005, z ktorého citoval a tiež na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/5/2018.

48. Nezákonný postup žalobcu videl aj v tom, že žalovaný sa nevysporiadal s otázkou, ako a čím žalobca porušil zákon a aké sú dôkazy a objektívne okolnosti preukazujúce účasť žalobcu na daňovom podvode. Rozhodnutie správcu dane a žalovaného považoval za nezákonné z dôvodu, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, z nasledovných dôvodov:

A) rozhodnutie žalovaného je zmätočné, najmä s prihliadnutím na vykonané dôkazy a ich hodnotenie jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti, s ktorými si logicky odporuje. Žalovaný ani Daňový úrad Nitra

neodôvodnili, prečo na dôkazy, ktoré získali pri zisťovaní skutkového stavu, ktoré svedčia v prospech žalobcu a na vysvetlenia žalobcu podané v daňovom konaní, neprihliadli.

B) žalobca uvádza, že ani žalovaný ani Daňový úrad Nitra nepredložil nespochybniteľné dôkazy o tom, že plnenia vyplývajúce z obchodných prípadov deklarovaných prostredníctvom faktúry a iných poskytnutých dôkazov počas daňovej kontroly a následného daňového konania nebolo žalobcovi poskytnuté a žalobcom poskytnuté tak, ako to uviedol. Žalovaný ani Daňový úrad Nitra nepredložili žiadny dôkaz o tom, že žalobca vedel, mohol vedieť alebo musel vedieť o podvodnom konaní.

C) správca dane sa pri výkone kontroly musí držať daňových zásad hodnotenia dôkazov, spôsobu dokazovania rozsahu kontroly. V zmysle zákona možno ako dôkazný prostriedok použiť čokoľvek, čo má vypovedaciu schopnosť o objektívnej skutočnosti. Žalobca je presvedčený, že dôkazné prostriedky, ktorých predloženie počas daňovej kontroly zabezpečil, prípadne ktorých zabezpečenia sa domáhal, ako aj dôkazné prostriedky, ktoré žalovaný a Daňový úrad Nitra získali vlastnou činnosťou, všetky svedčia o objektívnej skutočnosti - zdaniiteľných obchodoch žalobcu.

D) rozhodnutie žalovaného je nezákonné a to z dôvodu nezákonného dlhého trvania daňovej kontroly. Daňová kontrola môže byť vykonávaná len v rozsahu a spôsobom uvedeným v zákone. Daňová kontrola začala dňa 17. 06. 2015 a protokol v daňovej kontrole bol vydaný dňa 21. 02. 2018.

E) porušenie neutrality DPH. Správca dane odmietol žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z tovaru na výstupe, t.j. pri predaji tovaru zahraničnej spoločnosti, ktorá nie je registrovaná ako platca DPH v Slovenskej republike. Zahraničná spoločnosť v daňovom priznaní túto obchodnú transakciu deklarovala. Takýmto postupom je porušený systém fungovania DPH v rámci EÚ.

Vzhľadom na všetky vyššie uvedené skutočnosti žalobca navrhol, aby súd preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného a správcu dane a tieto zrušil.

IV. Vyjadrenie žalovaného

49. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 04. 06. 2021 uviedol, že trvá na výroku žalobou napadnutého rozhodnutia o odvolaní, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Po preštudovaní žaloby dospel k záveru, že žalobca v žalobe opätovne zopakoval námietky, ktoré už namietal v predchádzajúcich jeho vyjadreniach a v odvolaní, teda zotrval na svojej doterajšej argumentácii, okrem námietok týkajúcich sa znaleckého posudku č. 3/2019 vo veci posúdenia problematiky DPH zo dňa 19. 02. 2019 vypracovaného znalcom, Ing. Milan Chovan (ďalej len „znalecký posudok“) a žalobnej námietky vznesenej v bode V. písm. D) žaloby týkajúcej sa nezákonného dlhého trvania daňovej kontroly. Žalovaný aj s prihliadnutím na novo vznesené námietky konštatoval, že žalobca v žalobe neuvádza také skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia súdu.

50. Žalobca v bodoch I. až III. žaloby uvádza skutočnosti týkajúce sa vydania žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, rozhodnutia správcu dane a ním podaného odvolania, v prípade ktorých žalovaný nemá čo rozporovať a v zásade s nimi súhlasí. Žalovaný aj na tomto mieste poukazuje na skutočnosť, že žalobca v odvolaní nenamietal nezákonnosť dlhého trvania daňovej kontroly. Žalovaný k žalobným námietkam uviedol, že je možné konštatovať zhodu s odvolacími námietkami, a nakoľko sa žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia s týmito námietkami náležite vysporiadal, poukázal na odôvodnenie rozhodnutia.

51. Žalovaný k novo vznesenej námietke týkajúcej sa znaleckého posudku konštatoval, že znalec vychádzal pri spracovaní posudku vyslovene z účtovníctva žalobcu, nemal vedomosť, resp. nevzal do úvahy rozsiahle výsledky zistení správcu dane, preto posudok nemá vplyv na výsledok rozhodnutia. Na druhej strane žalovaný konštatuje, že zo znaleckého posudku jednoznačne vyplýva, že po vykonaných daňových kontrolách s nálezmi sa začal žalobca inak správať. Z tabuľky č. 2 znaleckého posudku vyplýva, že v rokoch 2012, 2013 a 2014 žalobca neuvádzal žiadne nákupy kuracieho mäsa z iných členských štátov, všetky nákupy boli iba z tuzemska. V daňových priznaniach DPH uvádzal nadmerné odpočty v desaťtisícoch a státisícoch eur, ktoré vznikli tým, že si uplatňoval DPH z nadobudnutia tovaru z tuzemska a tento tovar dodával s oslobodením od dane do iných členských štátov (Česko a Poľsko). Po vykonaných kontrolách asi od apríla 2015 začal uvádzať v daňových priznaniach DPH nadobudnutie tovaru z iných členských štátov a mnohonásobne znížil nákupy tovaru z tuzemska. Tým výrazne znížil

odpočítanie dane a následne nadmerné odpočty. Aj tieto výsledky znaleckého posudku preukazujú, že konanie žalobcu po kontrolách s nálezmi sa zmenilo a je tiež dôkazom, že bol vedome zapojený do podvodného reťazca subjektov za účelom získať neoprávnené daňovú výhodu.

52. Správca dane od žalobcu nežiadal, aby si preveroval subjekty v pozícii subdodávateľov, tým žalobca sústavne neoprávnené zavádza. Z obsahu spisu žalobcu nevyplýva prijatie žiadneho konkrétneho opatrenia. Získanie neoprávneného daňového zvýhodnenia je v rozpore s právom EÚ, nezodpovedá bežným obchodným podmienkam, ani konaniu s odbornou a primeranou obozretnosťou a starostlivosťou pri uzatváraní obchodov.

53. Žalobca v bode V. žaloby namietá, že žalovaný sa nevysporiadal s otázkou ako a čím žalobca porušil zákon a aké sú dôkazy a objektívne okolnosti preukazujúce účasť žalobcu na daňovom podvode. S uvedenými námietkami žalovaný nesúhlasil, poukázal na odôvodnenie žalobou napadnutého rozhodnutia.

54. Správca dane pri výkone predmetnej daňovej kontroly a počas vyrubovacieho konania postupoval len v súlade s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., zákona č. 563/2009 Z. z., zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 333/2011 Z. z.“), a konal len v ich medziach, rozsahu a spôsobom, ktoré tieto zákony ustanovujú. Žalovaný aj správca dane prihliadli na všetky dôkazy zistené v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a vyhodnotili ich jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach.

55. K námietkam žalobcu týkajúcich sa deklarovaného dodania tovaru žalobcom s oslobodením od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. odberateľovi Przedsiębiorstwo Handlowo-Uslugowe „Zuzanex“ Giec Tomasz, Poľsko žalovaný v rozhodnutí poukázal na zistenia, že nebola preukázaná preprava tovaru do iného členského štátu. Vozidlá, ktoré mali vykonať prepravu mrazeného kuracieho mäsa žalobcovmu odberateľovi do Poľska boli podľa mýtného systému zaznamenané na území Slovenska, čo je podrobne rozpísané v rozhodnutiach. Žalobca nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu. Zistené rozpory žalobca riadne nezdôvodnil. Žalobca neoprávnené poukazuje na rozsudok ESD vo veci C-409/04 Teleos. Bolo žalobcovou povinnosťou preukázať, že nielen právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na poľského odberateľa, ale aj zároveň, že tento tovar bol dodaný do iného členského štátu odberateľovi, teda, že fyzicky opustil územie tuzemska. To, že poľský odberateľ vykonával prepravu tovaru vo vlastnej réžii, nezbavuje žalobcu povinnosti preukázať splnenie podmienok § 43 zákona č. 222/2004 Z. z., o dodaní tovaru mimo tuzemska, pretože ako platiteľ dane je povinný rešpektovať ustanovenia tohto zákona. Z bodu 2. rozsudku Teleos vyplýva, že pokiaľ daňové orgány zistia, že predložené dôkazy sú nepravdivé a dodávateľ neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa uistil, že dodávky uskutočnené s oslobodením od dane nebudú viesť k jeho účasti na podvodnom konaní, nie je v rozpore so šiestou smernicou požadovať od neho zaplatenie dane.

56. Žalovaný ďalej uviedol, že dôkazné bremeno je na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno žalobcu ako daňového subjektu a žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávky kuracích pŕs) ako dodávateľ. V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu ako daňového subjektu, ktorý má povinnosť ním tvrdenú obchodnú transakciu i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcou dane v súlade so zákonom i umožnené. Žalovaný uvádza, že daňové konanie je ovládané zásadou prejednacou, nie vyhľadavacou, a podľa predloženej spornej faktúry a ďalších dôkazov mal byť žalobca dodávateľom tovaru do iného členského štátu, do Poľska. Bolo výlučne jeho povinnosťou ako dodávateľa, aby označil a predložil dôkazy okrem iného aj o dodaní tovaru na územie iného členského štátu, teda Poľska.

57. Žalobca v bode V. písm. D) žaloby namietal, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné, a to z dôvodu nezákonného dlhého trvania daňovej kontroly. Žalovaný opätovne zdôraznil, že uvedenú námietku žalobca vzniesol až v podanej žalobe. Z obsahu spisového materiálu je zrejmé, že daňová kontrola bola začatá dňa 17. 06. 2015 a dňa 02. 03. 2018 ukončená (dňom doručenia protokolu zo dňa 21. 02. 2018 spolu s výzvou zo dňa 22. 02. 2018 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole). V priebehu daňovej kontroly nastali situácie, kedy správca dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu, vyhodnotil, že pre správne určenie dane je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, konkrétne

nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej „nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010“), a preto vypracoval žiadosti vo forme štandardizovaného formulára „SCAC“. V súvislosti so zaslanými žiadosťami o MVI využil správca dane možnosť prerušenia daňovej kontroly od 08. 07. 2015 do 01. 05. 2016, od 07. 06. 2016 do 28. 11. 2016 a od 19. 06. 2017 do 20. 12. 2017. Po zohľadnení prerušenia daňovej kontroly, žalovaný konštatoval, že časový rámec na jej vykonanie prekročený nebol (samotný výkon daňovej kontroly bol 331 dní).

58. Žalobca v bode V. písm. E) žaloby namietal porušenie neutrality DPH, pričom poukazuje na skutočnosť, že zahraničná spoločnosť v daňovom priznaní túto obchodnú transakciu deklarovala. Žalovaný k uvedeným námietkam konštatuje, že poľský správca dane po vykonaní kontroly odberateľa v konečnej odpovedi na žiadosť o MVI doručenej dňa 16. 12. 2019 uviedol, že v apríli 2015 pán O. R. neuskutočnil žiadne intrakomunitárne nadobudnutie, ani intrakomunitárne dodanie kuracieho mäsa.

59. Žalovaný uviedol, že sa napadnutom rozhodnutí vysporiadal s námietkami žalobcu. Na vydanie rozhodnutia mal dostatočne zistený skutkový stav a zo získaných dôkazov prijal právne závery, ktoré uviedol v žalobou napadnutom rozhodnutí. Svoje rozhodnutie náležite odôvodnil. Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol žalobu zamietnuť.

V. Ďalší priebeh konania

60. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril v podaní zo dňa 27. 08. 2021 a uviedol, že ak správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Lehotu na vykonanie daňovej kontroly je možné prerušiť. Správca dane však musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, a to nielen významné pre rozhodnutie vo veci, v rámci ktorej daňová kontrola prebieha, ale aj pre samotný priebeh, efektivitu a účelnosť daňovej kontroly. Prerušenie kontroly musí byť v súlade so zákonom, t. j. účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Tento inštitút nemôže slúžiť ako nástroj správcu dane na umelé (neúčelné) predlžovanie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly a „získavanie času“ nad rámec zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

61. Žalobca bol nútený utlmiť svoju podnikateľskú činnosť, t. j. nákup od domáceho subjektu a následný vývoz, nakoľko nezákonný postup správcu dane by len navyšoval dlh štátu voči žalobcovi, lebo každý nevyplatený nadmerný odpočet znamená stratu pre žalobcu. Na vysvetlenie žalobca uviedol, že nevrátenie nadmerného odpočtu žalobcovi zo strany štátu predstavuje odčerpanie finančných prostriedkov, ktoré žalobca nemôže používať pre svoju podnikateľskú činnosť a firemný rozvoj. Nevrátenie stotisícových súm (vyplývajúcich z nadmerných odpočtov DPH) zo strany štátu žalobcovi má likvidačný dopad pre podnikanie žalobcu. Akým spôsobom žalobca podnikal, deklaruje súkromný znalecký posudok, ktorý žalobca v konaní predložil ako dôkaz. Uvedený súkromný znalecký posudok bol vypracovaný za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu a posúdenia problematiky DPH a preto podľa názoru žalobcu môže byť použitý ako dôkaz.

62. Čo sa týka dodania tovaru do iného členského štátu, tak NDS potvrdila, že vozidlo, ktoré tovar prevážalo opustilo hranicu. Odberateľ spoločnosť ZUZANEX deklaroval vo svojom daňovom priznaní v materskej krajine nadobudnutie tovaru v inom členskom štáte, a poľský správca dane nespochybnil nadobudnutie predmetného tovaru spoločnosťou ZUZANEX v SR od žalobcu. Spoločnosť ZUZANEX si zabezpečila prepravu tovaru do Poľska a v daňovom priznaní túto obchodnú transakciu deklarovala. Žalovaný doposiaľ nezadefinoval, ktoré iné dostatočné opatrenia by mal žalobca prijať okrem tých, ktoré mu zákon umožňuje, aby sa uistil, že sa svojím konaním nezapojil do obchodného reťazca, ktorého cieľom je získanie neoprávnenej výhody.

63. Existencia zneužívajúceho konania za účelom získania daňovej výhody musí byť daňovému subjektu jednoznačne preukázaná. Konštatovanie, že daňový subjekt vedel, mohol, resp. mal vedieť, že je súčasťou takýchto reťazcov, v konaní žalovaný ani správca dane nijako nepreukázali a takéto konštatovanie nie je dôkaz. Žalobca si nemal ako preveriť iné daňové subjekty, ktoré označil správca

dane, pretože o nich nemá a nemal žiadnu vedomosť, tieto subjekty vôbec nepoznal a nemal sa o nich ako dozvedieť.

64. Daňová kontrola predstavuje závažný a intenzívny zásah orgánu verejnej správy do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt a z tohto dôvodu je konanie ohraničené zákonnou lehotou. Zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Správca dane je povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

65. Správca dane sa počas kontroly odvolával na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-409/04 Teleos. Žalobca v daňovom konaní uviedol, že v citovanom rozsudku Súdneho dvora vo veci C-409/04 Teleos sa taktiež uvádza, že akonáhle si dodávateľ splnil povinnosti týkajúce sa preukázania dodávky v rámci spoločenstva napriek tomu, že nadobúdateľ si nespĺnil zmluvnú povinnosť odoslať alebo prepraviť tovar mimo územia členského štátu dodania, je potrebné za dlžníka dane z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte považovať práve tohto nadobúdateľa. Žalobca žiadny podvod nespáchal a správca dane doposiaľ nepomenoval objektívne skutočnosti, ktoré by mali jednoznačne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

66. Ďalej poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Elektronios) a C-484/03 (Bond House), z ktorých citoval. V prípade, ak správca dane spochybnil zrealizovanie dodávky alebo skonštatuje nezrovnalosti, ktorých sa mal dopustiť vystaviteľ faktúry s prihliadnutím na objektívne skutočnosti, je na ňom, aby sám preukázal, že adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet, bolo súčasťou podvodu na DPH bez toho, aby takéto preverovania vyžadoval od daňového subjektu.

67. Z vykonaného dokazovania má žalobca za to, že nie je možné konštatovať, že by žalobca mal alebo mohol mať indicie smerujúce k podozreniu o existencii nezrovnalostí alebo podvodu. Tvrdenie žalovaného a správcu dane, že žalobca vedel, mohol vedieť, resp. mal vedieť, že sa svojím konaním zúčastňuje nezákonného a účelového konania považuje žalobca za nepreukázané.

68. K tvrdeniu žalovaného, že poľský správca dane v konečnej odpovedi na žiadosť MVI doručenu dňa 16. 12. 2019 uviedol, že v apríli 2015 p. O. R. neuskutočnil žiadne intrakomunitárne nadobudnutie, dodanie kuracieho mäsa uviedol, že toto konštatovanie je v rozpore s vykonaným dokazovaním. Poľská daňová správa v predchádzajúcich odpovediach potvrdila, že O. R. zaúčtoval jednu faktúru spoločnosti CORAL spol. s r.o. dňa 17. 04. 2015 č. 20150090 v sume 63.500,40 eur v apríli 2015. Predmetom transakcie boli kuracie filety. V jednej z ďalších odpovedí zo strany poľskej daňovej správy na MVI je taktiež konštatované, že poľský odberateľ P.H.U. ZUZANEX, O. R. zaúčtoval a uviedol predmetné dodanie aj v potvrdení „Nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva 6/04/15/W zo dňa 17.04.2015“, čím sa splnila aj evidencia v rámci intrakomunitárneho dodania v rámci EÚ. Tieto skutočnosti konštatuje slovenský správca dane v protokole z daňovej kontroly. Dôkaz o vykonanej obchodnej transakcii sa nachádza aj vo výpovedi vodiča W. W., ktorý potvrdil uskutočnenú obchodnú transakciu. Žalobca žiadal správcu dane, aby tento rozpor v stanoviskách poľského správcu dane odstránil, teda, aby poľský správca tento rozpor v jeho stanoviskách úplne a riadne zdôvodnil. Tento rozpor ale zo strany správcu dane odstránený nebol, napriek požiadavke žalobcu v daňovom konaní.

69. Ďalej žalobca uviedol, že doposiaľ od správcu dane počul len vyjadrenie ako nepostupuje správne, ale doposiaľ nedostal od správcu dane vyjadrenie, ako inak má postupovať, aké iné povinnosti okrem tých, ktoré si riadne splnil má ešte plniť, prípadne aké iné opatrenia má prijať, aby podľa správcu dane konal daňový subjekt správne. V daňovom konaní majú byť chránené aj práva kontrolovaného daňového subjektu, táto stránka daňovej kontroly nebola zo strany správcu dane naplnená.

70. Na prejednaní veci pred správnym súdom právna zástupkyňa žalobcu zotrvala na dôvodoch uvedených v žalobe, a uviedla, že žalovaný sa nevysporiadal s otázkou, ako a čím žalobca porušil zákon, aké sú dôkazy a objektívne okolnosti preukazujúce účasť žalobcu na daňovom podvode. Žalobca namietal dlhé trvanie daňovej kontroly, daňová kontrola môže byť vykonávaná v rozsahu a

spôsobom uvedeným v zákone. Daňová kontrola začala 17. 06. 2015 a protokol bol vydaný 21. 02. 2018. Daňová kontrola bola prerušená viackrát, ako to vyplýva z obsahu administratívneho spisu. V prípade prerušenia konania, sa v prejednávanej veci jednalo o viacmesačné prerušenie kontroly, bez obsiahlejšieho odôvodnenia. Ak žalobca namieta nezákonnosť dĺžky daňovej kontroly, z hľadiska kvality zákonnosti je potrebné posúdiť, či bola daňová kontrola vykonaná v zákonnej lehote a v prípade, ak bola prerušená, tak je potrebné skúmať aj to, či bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly tak, ako je to uvedené napr. aj v odôvodnení rozhodnutia Krajského súdu v Nitre sp. zn. 26S 30/2019.

VI. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

71. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 02. 10. 2020, pričom dospel k záveru, že vyššie označené rozhodnutie žalovaného je potrebné zrušiť podľa ust. 191 ods. 1 písm. d/ SSP (teda z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a zmätočnosť) a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie podľa ust. § 191 ods. 4 SSP.

72. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 06. 2015 (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z. z.), teda i v kontrolovanom zdaňovacom období, predmetom dane je

a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 13 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, miestom dodania tovaru,

a) ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b), odseku 2 a § 14.

Podľa § 17 ods. 1 vyššie citovaného zákona, miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

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

Podľa § 43 ods. 1, 4, 5 vyššie citovaného zákona, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (§ 8ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

- b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,
- c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať
1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
 2. množstvo a druh tovaru,
 3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
 4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
 5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a
- d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

Podľa § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

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

73. Podľa § 3 ods. 1, 3, 5, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 10. 2020 (teda v čase rozhodovania žalovaného), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Správca dane 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.

Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo

iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 4 vyššie citovaného zákona, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

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

74. Predmetom preskúmacieho konania bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty určený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie apríl 2015. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a postup, ktorým ich vydaniu predchádzal. Rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobe.

75. Žalobca podľa žalobných bodov namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia a tvrdil, že napadnuté rozhodnutie vychádza z neprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, žalovaný sa nevysporiadal s otázkou, ako a čím žalobca porušil zákon a aké sú dôkazy a objektívne okolnosti preukazujúce účasť žalobcu na daňovom podvode. Žalobca mal za to, že zákonné podmienky na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do Poľska v apríli 2015 splnil. Žalobca tvrdil, že dôkazné bremeno vyčerpal a z toho dôvodu dôkazné bremeno v rámci daňovej kontroly (a vyrubovacieho konania) prešlo na správcu dane. Napokon namietal aj neprimeranú dĺžku daňovej kontroly.

76. Súd sa v prvom rade vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly. Túto vyhodnotil ako nedôvodnú, keď preskúmaním obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola bola začatá 17. 06. 2015 a ukončená bola dňa 02. 03. 2018 (dňom doručenia protokolu spolu s výzvou zo dňa 22. 02. 2018 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole). Keďže v priebehu daňovej kontroly nastali situácie, kedy bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, konkrétne nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej „nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010“) a to za účelom zistenia obchodného reťazca a preverenia reálnosti obchodu u dodávateľa a odberateľa žalobcu, správca dane zaslal Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky žiadosť o MVI do Poľska s tým, že možnosť prerušenia daňovej kontroly využil trikrát: od 08. 07. 2015 do 01. 05. 2016, od 07. 06. 2016 do 28. 11. 2016 a od 19. 06. 2017 do 20. 12. 2017. Vychádzajúc z celkového času trvania daňovej kontroly po zohľadnení času, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená, správny súd konštatuje, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok (daňová kontrola trvala 331 dní). Správny súd mal v uvedenej súvislosti za to, že správca dane neporušil

žiadne zákonné ustanovenia a ani nariadenie Rady (EU) č. 904/2010, keď pri prerušení daňovej kontroly postupoval podľa ustanovenia § 61 daňového poriadku, pričom prerušenie daňovej kontroly oznamoval žalobcovi (doručením rozhodnutí) a zároveň mu oznámil, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a tieto dátumy korešpondujú s dátumami doručenia odpovedí na MVI.

77. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane vyplýva (aj keď nepresvedčivo), že orgány verejnej správy svoje rozhodnutie založili na zistení, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, došlo k porušeniu ustanovenia § 43 ods.1 zákona č.222/2004 Z. z., keď žalobca nepreukázal prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu - Poľska deklarovanému odberateľovi ZUZANEX. Správca dane (a žalovaný) tak svoje rozhodnutia v konečnom dôsledku založili na konštatovaní, že žalobca nepreukázal, že tovar, ktorého existenciu žalovaný nespochybnil, a ktorý mu bol dodaný spoločnosťou PAULINE s.r.o. z Českej republiky, dodal do iného členského štátu - Poľska. Je potrebné zdôrazniť, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane majú podklad v daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie apríl 2015, a v zásade sa týkajú jedného obchodného prípadu žalobcu realizovaného s odberateľom - obchodnou spoločnosťou ZUZANEX Poľsko, pričom správca dane uviedol, že i keď žalobca ku kontrole predložil doklady o prepravení tovaru potvrdené odberateľom - vykonaným šetrením bolo zistené, že preprava tovaru z tuzemska od iného členského štátu v zmysle ust. § 43 ods. 1 zákona o DPH, t. j. na miesto určenia do Poľska nebola preukázaná.

78. Z rozhodnutia správcu dane, ktoré žalovaný v dôsledku odvolania podaného daňovým subjektom potvrdil, vyplýva, že tovar - mrazené kuracie prsia pôvodom z Brazílie bol najskôr predmetom transakcií medzi viacerými subjektmi v Českej republike a fakturovaný cez niekoľkých dodávateľov, následne fakturovaný českou spoločnosťou PAULINE s.r.o. ako intrakomunitárne dodanie s oslobodením od dane žalobcovi. Žalobca vzápätí deklaroval dodanie toho istého tovaru s oslobodením od dane poľskému subjektu O. R., ktorý následne deklaroval dodanie toho istého tovaru s oslobodením do dane slovenskej spoločnosti Access line s.r.o. už v tom čase zaniknutému subjektu zlúčením s právnym nástupcom ZEN City s.r.o.. Spoločnosť Access line s.r.o. pritom podala posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014 a jej právny nástupca podal posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za marec 2015. Nadobudnutie tovaru od O. R. slovenskými spoločnosťami nebolo priznané a daň v tuzemsku nebola zaplatená. Skutočným prijímateľom tovaru podľa CMR poskytnutého poľskou daňovou správou mala byť spoločnosť Líška Slovakia s.r.o., prevádzka Skalka nad Váhom.

79. Správca dane skonštatoval, že vykonaným preverovaním bolo zistené, že pri uplatnení práva na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu žalobcom došlo k porušeniu ust. § 43 ods. 1 zákona o DPH, lebo prepravenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu nebolo preukázané. Správca dane zároveň na inom mieste odôvodnenia svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca síce predložil formálne dôkazy za účelom preukázania práva na oslobodenie od dane, ale sa zistilo, že transakcia bola podozrivá od začiatku a pri výkone dokazovania sa potvrdilo, že bola spojená s podvodom na dani z pridanej hodnoty spáchanej odberateľom v inom členkom štáte. Správca dane disponuje dôkazmi, ktoré ho oprávňujú tvrdiť, že žalobca o tejto skutočnosti, že transakcia, ktorá tvorí základ nárokovaného práva na oslobodenie od dane, je súčasťou podvodnej schémy, vedel, resp. vedieť mal. Teda okrem záverečného konštatovania o nepreukázaní nároku na oslobodenie od dane sa prelína argumentácia týkajúca konštatovania podozrenia z daňového podvodu.

80. V rozhodnutiach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03) a Bond House Systems Ltd. (C-484/03) Európsky súdny dvor konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. K spresneniu tejto zásady došlo v rozhodnutí vo veci Kittel (C-439/04) tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Európsky súdny dvor tohto názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté. Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane. Skutočnosť, či konkrétny daňový subjekt v reťazci vedel, alebo mohol vedieť že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých

sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Dôkazné bremeno je v takom prípade spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností.

81. Právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho procesu. Nedostatok odôvodnenia rozhodnutia spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak (§ 63 ods.2 daňového poriadku), pričom v odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo (§ 63 ods.5 daňového poriadku). Nepreskúmateľným nie je len rozhodnutie, ktoré neobsahuje vôbec odôvodnenie alebo ktorého odôvodnenie je nedostatočné, ale za nepreskúmateľné je možné označiť aj také rozhodnutia, ktoré obsahujú také odôvodnenie, ktoré si vo vzťahu k výroku rozhodnutia vzájomne odporuje.

82. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného i správcu dane vyplýva, že správca dane a žalovaný uviedol, aké úkony a zisťovania vykonal vrátane doslovného opisu jednotlivých vyjadrení, výsluchov a obsahu realizovaných dožiadaní. Vykonané dôkazy a zistené skutočnosti sú vyhodnotené v tom zmysle, že preverovaná transakcia indikuje konanie, ktoré smeruje k podvodnému konaniu. V rozhodnutiach správcu dane a žalovaného sa prelína konštatovanie, že žalobca ako daňový subjekt nekonal s náležitou starostlivosťou, aby sa svojim konaním vyhol účasti na podvode s daňou z pridanej hodnoty a mohol a mal vedieť, že ide transakcia je súčasťou podvodnej schémy s konštatovaním, že nespĺnil hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od dane v zmysle ust § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

83. Žalovaný vo svojom rozhodnutí na jednom mieste konštatuje, že ...za danej dôkaznej situácie je možné konštatovať, že v danej veci ide o účelovo vytvorený obchodný reťazec, ktorého hlavnou úlohou nie je riadne vykonávanie podnikateľskej činnosti jednotlivými spoločnosťami zapojenými v tomto reťazci, ale o neoprávnené získanie nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty. Súčasťou reťazca je vždy tzv. zmiznutý obchodník, nárazník a nakoniec dodávateľ do iného členského štátu. Tak, ako je vyššie uvedené, popísaný obchodný reťazec nesie znaky reťazových resp. karuselových daňových podvodov. Na inom mieste rozhodnutia uvádza, že daňový subjekt na základe spornej faktúry pre spoločnosť ZUZANEX porušil zákon č. 222/2004 Z. z., pretože oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu je možné len v rozsahu a za podmienok stanovených v § 43 zákona č. 222/2004 Z. z., pričom oslobodenie od dane je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok a už nesplnenie len jednej vylučuje priznanie nároku. Daňový subjekt nepredložil v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania v daných veciach relevantný dôkaz, ktorý preukazuje oprávnenosť uplatnenia si práva na odpočítanie dane zo spornej faktúry a práva na oslobodenie od dane na základe vystavených faktúr.

84. Odôvodnenia napadnutých rozhodnutí si tak navzájom ako aj vnútorne odporujú. Nemožno sa zároveň dopustiť konania majúceho znaky daňového podvodu a zároveň nesplniť podmienky dôvodnosti nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Skutočnosť, že dôvody, na ktorých žalovaný (a správca dane) založili svoje rozhodnutia si vnútorne odporujú, spôsobujú zmätočnosť, nezrozumiteľnosť navzájom si odporujúcich skutkových zistení a právnych záverov a s tým súvisiacu nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane. Takéto právne zdôvodnenie nepriznania oslobodenia od dane považoval správny súd za máťúce a nezrozumiteľné, pretože z neho po právnej stránke jednoznačne nevyplýva, či žalobca nespĺnil hmotnoprávne podmienky pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, alebo bol účastný na podvodnom karuselovom obchode smerujúcom k daňovému úniku. Od právnej kvalifikácie konania, ktoré je nezlučiteľné so systémom DPH, totiž závisí nielen okruh skutočností, ktoré musia byť v daňovom konaní preukázané, ale aj to, kto tieto skutočnosti preukazuje, čo má vplyv aj na realizáciu práva daňového subjektu na obhajobu ako aj na bránenie svojich práv.

85. Žalobca pri daňovej kontrole predložil faktúry, dodacie listy, svoje tvrdenia preukazoval predloženými dôkazmi aj svedeckými výpoveďami osôb, ktoré mali byť účastné pri odovzdaní tovaru. Žalobca mal pritom za to, že svoje dôkazné bremeno vyčerpal a z napadnutého rozhodnutia sa v dôsledku

vyššie uvedenej zmätočnosti majúcej za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutí nedozvedel, čo bolo skutočným dôvodom nepriznania oslobodenia od dane, najmä pokiaľ sa v napadnutých rozhodnutiach žalovaného i správcu dane opakovane prelína argumentácia daňových orgánov týkajúca sa podvodného konania a zároveň je konštatované, že to bol daňový subjekt, ktorý nepreukázal nárok na oslobodenie od dane, nakoľko nebola splnená resp. preukázané dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu - Poľska. V súvislosti s otázkou nepreskúmateľnosti súvisí aj otázka, či dôkazné bremeno zaťažovalo žalobcu, alebo naopak, správcu dane, nakoľko iná dôkazná situácia vzniká pri preukazovaní podvodu, a pri preukazovaní nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ jasne v tejto súvislosti vyplýva, že treba rozlišovať medzi preukázaním hmotnoprávnej požiadavky práva na odpočítanie DPH, resp. práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty na jednej strane a určením existencie podvodu na DPH na druhej strane (Ferimet, C-281/20, bod 41). Preukazovanie hmotnoprávnych podmienok má teda prednosť pred povinnosťou daňových orgánov preukazovať, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že poskytnutie uvedených tovarov alebo služieb súvisí s podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Všeobecnú povinnosť preukazovať podvod zo strany správcu dane správny súd nespochybňuje, ale v prejednávanej veci nešlo o tento prípad, keďže podľa správcu dane i žalovaného žalobca neunesol dôkazné bremeno pri preukazovaní hmotnoprávnej podmienky na oslobodenie od dane pri jeho dodaní z tuzemska do iného členského štátu.

86. V tejto súvislosti dáva súd do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 46/2015 zo dňa 27. 07. 2016, podľa ktorého: „ I. Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z dôvodu deklarovaneho uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na daň z pridanej hodnoty v Maďarskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaneho tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a), ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov). Túto skutočnosť je podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov, a to čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru.

II. Ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Naopak, v prípade dôvodného podozrenia o fiktívnosti žalobcom deklarovaneho intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overuje podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Navyše ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 prepracované znenie).

87. Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť správnych (v predmetnej veci daňových) orgánov, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy a či splnili povinnosti stanovené zákonom. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy.

88. Vzhľadom na vyššie uvedené súd napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods.1 písm. d) SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, nakoľko je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, alebo nedostatok dôvodov. Žalobca v podanej žalobe síce navrhol, aby súd zrušil i rozhodnutie správcu dane, avšak súd nevzhladol takéto dôvody s poukazom na ust. § 191 ods. 3 písm. a/ SSP. S poukazom na uvedené bude úlohou žalovaného, aby v naznačenom smere opätovne rozhodol o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 19. 02. 2020, najmä si jednoznačne na základe vykonaného dokazovania ozrejnil, či žalobca splnil podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty podľa § 43

ods. 1 zákona o DPH pri dodaní tovaru spoločnosti ZUZANEX do Poľska. Pokiaľ zotrvá na argumentácii, že tieto neboli splnené z dôvodu, že nebola preukázaná preprava tovaru z tuzemska do Poľska a teda hmotnoprávne podmienky pre oslobodenie od dane splnené neboli, nie je dôvod sa ďalej zaoberať prípadnou účasťou žalobcu na podvodnom konaní v rámci reťazca s kuracím mäsom.

89. Nakoľko správny súd napadnuté rozhodnutie zrušil z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti, nezaoberal sa ďalšími tvrdenými dôvodmi nezákonnosti napadnutých rozhodnutí, ktoré sú obsahom správnej žaloby.

90. V ďalšom konaní žalovaný opätovne posúdi žalobcom uplatnený nárok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu a bude povinný svoje závery vyhodnotiť tak, aby z nich bolo zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, ako sa vysporiadal s návrhmi a námietkami žalobcu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a aké právne predpisy použil pri svojom rozhodovaní. Z prípadného rozhodnutia musí vyplývať, či a ktorú povinnosť žalobca pri uplatnení nároku na oslobodenie od dane porušil, resp. nesplnil bez toho, aby došlo k zmätočnej a vzájomne si odporujúcej argumentácii.

91. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech (súd žalobe vyhovel), priznal právo na plnú náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

Poučenie:

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

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

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

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

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

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