

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-2S/18/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200112
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 08. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lucia Tóth
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1020200112.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lucie Tóth a členov senátu Mgr. Milady Artnerovej a JUDr. Martina Hraboša, v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r.o., so sídlom Novozámocká 207, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, právne zastúpený: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., advokátka so sídlom Štefánikova 4, 949 01 Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102703751/2019 zo dňa 22.11.2019, takto

rozhodol:

I. Správny súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102703751/2019 zo dňa 22.11.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 435350/2019 zo dňa 30.07.2019 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Správny súd p r i z n á v a žalobcovi voči žalovanému nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Pribeh administratívneho konania

1. Správca dane rozhodnutím č. 435350/2019 zo dňa 30.07.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 42.182,01 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014, keď vo vzťahu k odpočítaniu DPH pri nadobudnutí tovaru základe faktúr od dodávateľov: GALLEX TRADE s.r.o., Fučíkova 460, 925 21 Sládkovičovo, IČO 47 620 102 (ďalej len „GALLEX TRADE s.r.o.“); TC Grupe, s.r.o., č. 591, Kajaľ (od 09.07.2014 A. Services s.r.o., B. XX, XXX XX C., ďalej len „TC Grupe s.r.o.“), IČO 45 003 254; D. E., F. XXXX/XX, XXX XX G., IČO 34 761 543 (ďalej len „D. E.“), v zásade dospel k záveru, že žalobca mal alebo musel mať vedomosť o tom, že sa svojimi zdaniteľnými plneniami zúčastňuje reťazca, ktorý je poznačený podvodom vo vzťahu k DPH. Správca dane taktiež nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane pri deklarovanom dodaní tovaru s oslobodením od dane platiteľovi do Poľska, odberateľovi PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO-USŁUGOWE „ZUZANEX“ TOMASZ GIEC, Obojna 74, 37 416 Zbydniów, IČ DPH H., keď neboli splnené podmienky podľa § 43 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.09.2014 (ďalej len „zákon o DPH“), pretože nebolo preukázané, že tovar opustil územie Slovenskej republiky žalobca a súčasne žalobca mal alebo musel mať vedomosť o tom, že sa svojimi zdaniteľnými plneniami zúčastňuje reťazca, ktorý je poznačený podvodom vo vzťahu k DPH.

2. Žalovaný rozhodnutím 102703751/2019 zo dňa 22.11.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) odvolanie žalobcu zamietol a prvostupňové rozhodnutie potvrdil, keď vo vzťahu k nepriznaniu práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťami: TC Grupe, s.r.o., GALLEX

TRADE s.r.o. a D. E., mal za to, že žalobca nepreukázal, že konal s opatnosťou a odbornou starostlivosťou, aby nebol spájaný s podvodným konaním.

3. K námietkam platiteľa, že si svojich deklarovaných dodávateľov preveril a neboli na zozname daňových subjektov, ktorým by bola zrušená registrácia DPH, žalovaný uviedol, že pokiaľ by platiteľ skutočne pristupoval k deklarovaným zdaniteľným obchodom so starostlivosťou a obozretnosťou vlastnou podnikateľskému subjektu, bol by si preveril daňové subjekty v pozícii svojich dodávateľov aj osoby, ktoré za tieto subjekty konajú a nie sú podľa údajov v obchodnom registri ich štatutárnymi zástupcami. Žalobca za deklarovaného dodávateľa TC Grupe, s.r.o. jednal s I. E., ktorý nikdy nebol konateľom tejto spoločnosti a s touto istou osobou jednal aj za spoločnosť GALLEX TRADE s.r.o., v ktorej tiež nebol I. E. štatutárnym zástupcom. Už len informácie o tom, že konanie za dve obchodné spoločnosti vykonáva tá istá osoba, ktorá nie je uvedená ako ich zástupca, mala vzbudiť u žalobcu zvýšenú mieru opatrnosti. Pri deklarovanom dodávateľovi Richard Tóth Štátna veterinárna správa oznámila, že na účely obchodovania s potravinami nebol registrovaný veterinárnou správou v zmysle platných právnych predpisov, pritom žalobca deklaroval od tejto osoby nadobudnutie kuracieho mäsa. Žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal, že si pred deklarovaným obchodom overil, že táto osoba môže obchodovať s potravinami, čo by bolo minimálne z dôvodu ochrany zdravia spotrebiteľov žiadúce z jeho strany.

4. Tomu, že žalobca bol vedome súčasťou vytvoreného fakturačného reťazca a deklarované zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako bolo tvrdené na predložených dokladoch nasvedčuje aj fakt, že všetky daňové subjekty skladovali tovar na jednom mieste v Mraziarňach Sládkovičovo a.s. (ďalej len „mraziarne“), tovar bol dokladovo v neustálom pohybe od jedného subjektu k druhému, tovar sa v skladoch papierovo presúval, mraziarne papierovo spracovali zmeny vo svojom systéme, tovar sa v sklade fyzicky nepresúval, nepremiestňoval, preznačil sa, pričom každé balenie, kartón, paleta sa neznačí, ale iba posledné v rade.

5. Žalovaný poukázal, že nebola spochybnená existencia predmetu dane, ale právo na odpočítanie dane nebolo priznané z dôvodu, že deklarované dodávky boli spojené s podvodom DPH, keďže ako vyplýva zo skutkových zistení, obchodné spoločnosti na začiatku fakturačných reťazcov nespolupracovali so správcami dane, neplnili si svoje zákonné povinnosti, nepodali daňové priznanie, čím nepriznali a neodviedli daň, ktorú si následne uplatňovali ďalšie daňové subjekty v reťazci. Tieto spoločnosti boli jednoosobové, mali fiktívne sídla, nemali žiadny majetok, personálne a finančné zdroje, ich konatelia tovar nevideli, osobne nekontrolovali, neodovzdávali a nepreberali, tovar sa mal presúvať v rámci skladu. Okrem žalobcu a D. E. v podstate všetky obchodné spoločnosti zanikli výmazom, ich právny nástupcami sa stali nekontaktné spoločnosti, ktoré nepredložili doklady daňovým úradom, osoby zapísané ako konatelia uviedli, že im neboli odovzdané žiadne doklady, nemali vedomosť o činnosti obchodných spoločností, resp. o tom, že sú konateľmi. Dodávatelia o tovare účtovali, bol vedený na skladových dokladoch v mraziarňach, podali daňové priznania DPH so stotisícovými obratmi, pričom vstupy a výstupy boli takmer v rovnakých sumách, výsledkom bola nízka vlastná daňová povinnosť. Pri dodávateľovi TC Grupe, s.r.o. nebolo preukázané nadobudnutie tovaru v sklade prvou spoločnosťou v dodávateľskom reťazci; pri dodávateľovi GALLEX TRADE s.r.o. rovnako nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosťami v dodávateľskom reťazci do skladu. Pri dodávateľovi D. E. nebolo preukázané dodanie tovaru do skladu prvou spoločnosťou v reťazci, ktorá za apríl 2014 nepriznala žiadne dodanie.

6. Pokiaľ žalobca argumentoval, že využil zákonné možnosti na preverenie svojich obchodných partnerov a nemôže mať vedomosť o dodávateľoch svojich dodávateľov, žalovaný zdôraznil, že zistiť informácie o prvom dodávateľovi tovaru do tuzemska, ktorým je potravina a pochádza z tretích krajín, sa nemôže zastierať obchodným tajomstvom. Táto informácia nemôže byť tajná v prípade riadneho vykonávania ekonomickej činnosti s mrazeným kuracím mäsom a zjavne by bola podstatná aj pre žalobcu, aby ju požadoval od svojich dodávateľov, pretože by ju žiadali aj jeho odberatelia. Žalobca si uplatnil z tovaru právo na odpočítanie dane v uplatnených vysokých sumách nadmerných odpočtov, deklaroval s kuracím mäsom vykonávanie ekonomickej činnosti, preto nemožno prenášať povinnosť preukázať všetky deklarované skutočnosti na mraziarne a vyhovárať sa na konanie pracovníkov mraziarní. Žalobca nepreukázal žiadnu vedomosť a znalosť, aký konkrétny tovar mal nakupovať a následne predávať do iných členských štátov s oslobodením od dane. V konaní boli zistené nezrovnalosti v označení tovaru, rozdielne parametre, iná značka, iné množstvá, prípadne, že predmetný tovar nebol reálne do skladu naskladnený. Podľa zistenia a dokladov žalobca deklaroval nadobudnutie tovaru v skladoch, ktorý viackrát zmenil majiteľov, tovar bol inak uvedený na dodávateľských a inak na

odberateľských faktúrach platiteľa, aj na dokladoch jeho dodávateľov. Žalobca nepreukázal ani na výzvu správcu dane dôkazy a fakty, ako si overoval svojich deklarovaných dodávateľov, pôvod a druh tovaru, odkiaľ mal byť tovar dopravený do tuzemska atď. Nebolo zistené nadobudnutie tovaru prvým vlastníkom v tuzemsku, ktorý pochádzal z tretích krajín a žalobca to žiadnym spôsobom ani nezisťoval. Nezújem a nevedomosť žalobcu o pôvode tovaru je ďalším dôkazom o vedomom vstupe žalobcu do obchodného reťazca za účelom zúčastniť sa na daňovom podvode. V konaní nebolo preukázané, že žalobca využil zákonné možnosti a kontrolný mechanizmus vo vzťahu k deklarovaným zdaniteľným obchodom s mrazeným kuracím mäsom, aby sa uistil, že nebude zapojený do podvodného reťazca.

7. Vo vzťahu k dodaniu tovaru s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH, tovar odberateľovi PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO-USŁUGOWE „ZUZANEX“ TOMASZ GIEC, Obojna 74, 37 416 Zbydniów, IČ DPH: H., boli vo vyrubovacom konaní brané do úvahy aj údaje poskytnuté Národnou diaľničnou spoločnosťou a.s. (ďalej len „NDS“) o pohybe vozidiel, ktoré mali prepraviť tovar z mraziarní poľskému odberateľovi. Žalobca nepreukázal dodanie kuracieho mrazeného mäsa s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH poľskému platiteľovi dane tak, ako uvádzal na dokladoch. Nebolo úlohou daňových orgánov skúmať, či toto mäso bolo znova dodané do skladu mraziarní, alebo bolo dodané na iné miesto v tuzemsku. Je zrejmé, že mrazené kuracie mäso zostalo na Slovensku, čím nebol naplnený § 43 zákona o DPH.

8. 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. Platiteľom predložené doklady neuvádzali pravdivé skutočnosti. Platiteľ nekonal s odbornou starostlivosťou a neuistil sa, aby jeho konanie nebolo spojené s daňovým podvodom. Tak ako pri deklarovaných nadobudnutiach tovaru, platiteľ nepreukázal, že si preveril poľského platiteľa dane, s ktorým deklaroval zdaniteľné obchody. Pri predaji tovaru nebol zástupca platiteľa 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. Aj v prípade dodávok pre poľského odberateľa žalobca vedel, mal vedieť, že jeho dodávky sú súčasťou podvodu s daňou vzhľadom na všetky zistené skutočnosti.

9. K námietke k začatiu daňovej kontroly žalovaný uviedol, že Daňový úrad J. vydal dňa 12.12.2014 poverenie na výkon daňovej kontroly č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX/XXX za zdaňovacie obdobie apríl 2014 a zaslal platiteľovi oznámenie o výkone daňovej kontroly č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX/XXX, v ktorom oznámil, že daňová kontrola za apríl 2014 začne dňa 27.01.2015. Oznámenie platiteľ prevzal dňa 22.12.2014. Daňová kontrola bola ukončená dňa 11.06.2018 doručením protokolu č. XXXXXXXXXX/XXXX a trvala celkom 1 232 dní. Prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa § 61 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „daňový poriadok“) bolo od 20.05.2015 do 09.11.2015, od 25.11.2015 do 16.03.2016, od 12.05.2016 do 23.09.2016, od 14.10.2016 do 26.01.2018, celková doba prerušenia kontroly bola 892 dní. Výkon daňovej kontroly po odpočítaní doby jej prerušenia bol 340 dní, kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote. Správca dane za účelom zistiť relevantné informácie v danej veci vykonal z vlastnej iniciatívy dožiadania a zistenia v tuzemsku a požiadal o informácie českú a poľskú daňovú správu z dôvodu, že platiteľ v apríli 2014 deklaroval dodanie tovaru s oslobodením od dane platiteľom do iných členských štátov. Rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly boli vydané v súlade so zákonom, obsahovali náležitosti uvedené v § 63 ods. 3 daňového poriadku, žalobca v odvolaní nešpecifikoval, ktoré skutočnosti v rozhodnutiach mali absentovať, iba všeobecne poukázal na porušenie § 63 ods. 3 daňového poriadku.

II. Podstatné argumenty žalobcu

10. Žalobou zo dňa 17.01.2020 doručenou Krajskému súdu v Bratislave dňa 22.01.2020 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia, jeho zrušenia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a náhrady trov konania. Žalobca považoval napadnuté rozhodnutie za nezákonné z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia, pričom došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

11. Žalobca zdôraznil, že svojich dodávateľov si v zmysle zákonných ustanovení riadne preveril, pričom zistil, že nie sú na zozname daňových subjektov, ktorým by bola registrácia na DPH zrušená, žiadne majetkové prepojenie medzi uvedenými subjektmi neexistuje a protihodnota za dodaný tovar bola cena obvyklá na trhu, pričom dodávatelia potvrdili dodanie tovaru, platby za tovar boli uhradené bezhotovostne, k preprave tovaru nedošlo, pretože žalobca aj dodávatelia skladujú v tom istom sklade. Žalobca preukázal v daňovom konaní materiálnu povahu realizovaných obchodných transakcií, čo nespochybnil ani správca dane.

12. Žalovaný aj správca dane sa zamerali pri výkone daňovej kontroly na úplne iné daňové subjekty, s ktorými žalobca neobchodoval a tieto spoločnosti nepozná, pričom bolo poukazované na nedostatky v týchto spoločnostiach, prípadne na ich nekontaktnosť, na nesplnenie si daňových povinností. Všetky nedostatky sa vzťahujú na úplne iné daňové subjekty, s ktorými žalobca neobchodoval, tieto subjekty nepoznal, nemal o nich žiadnu vedomosť a napriek tejto právnej skutočnosti, nedostatky iných subjektov, boli ťaživo prenesené na kontrolovaný daňový subjekt, ktorý niesť zodpovednosť za konanie iných subjektov.

13. Vo vzťahu k dodaniu tovaru do Poľska s oslobodením od dane žalobca uviedol, že poľský odberateľ potvrdil obchodný styk so žalobcom, ako aj prijatie tovaru, evidenciu faktúr, prepravu tovaru vlastnými dopravnými prostriedkami zo Slovenskej republiky do Poľska (súčasťou dokumentácie boli dodacie listy, vyhlásenia odberateľa, medzinárodné nákladné listy, výdaj tovaru), pričom prepravu tovaru vykonal odberateľ kontrolovaného daňového subjektu na svoje vlastné náklady; v rámci medzinárodného dožiadania Poľská daňová správa potvrdila dodanie tovaru. Žalobca predával tovar poľskému subjektu s registráciou DPH v Poľsku, pričom žalobca mohol vystaviť len faktúru oslobodenú od DPH, pretože inú zákonnú možnosť nemal. Zároveň si tak splnil všetky zákonom stanovené povinnosti a podmienky, ktoré mu ukladá zákon o DPH pri predaji tovaru zahraničnému subjektu, ktorý si prepravu tovaru zo skladu dodávateľa uskutočňuje sám.

14. Žalobca ďalej namietal, že od správcu dane ani od žalovaného sa nedozvedel, aké iné opatrenia by mal prijať na to, aby sa jeho konanie nespájalo s podvodom, okrem tých, ktoré mu umožňuje legislatíva. Za podvodné správanie zdaniteľnej osoby, ktoré môže vo vzťahu k nej viesť k zamietnutiu práva na odpočet DPH, práva na oslobodenie od DPH alebo práva na vrátenie DPH, sa (podľa rozsudkov SDEÚ C-131/13, C-163/13 a C-164/13) považuje situácia, keď sa daňového podvodu dopustí sama táto zdaniteľná osoba svojím vlastným konaním. Tu jednoznačne a nespochybniteľne možno deklarovať, že v danom prípade sa žalobca nedopustil žiadneho daňového podvodu svojím vlastným konaním a nezískal ani žiadnu daňovú výhodu. Žalobca v čase realizovaných obchodných transakcií (rok 2014) nemohol mať vedomosť o konaní a následnom konaní daňových subjektov, ktoré ani nepoznal a nemal o nich žiadnu vedomosť. Z uvedených objektívnych okolností nemožno vyvodzovať zodpovednosť žalobcu a ani mu pripisovať účasť na daňovom podvode, alebo mu pripisovať snahu získať daňovú výhodu. Dôkazné bremeno bolo na strane správcu dane, ktorý na základe objektívnych okolností mal preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľal na podvode v oblasti DPH. Žalobca žiadny podvod nespáchal a 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.

15. Žalobca považoval prvostupňové rozhodnutie za nezákonné z dôvodu nezákonného prerušenia daňovej kontroly a nezákonného dlhého trvania daňovej kontroly. Rozhodnutie o prerušení kontroly č. XXXXXXXX/XXXX/XXXXXXXXX/B. zo dňa 12.05.2015 neobsahuje náležitosti § 63 ods. 3 daňového poriadku, keďže výrok neobsahuje údaje uvedené v § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku a ako také nemôže nadobúdať právne účinky, čo môže mať za následok nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Na jeho podklade bola daňová kontrola prerušená kontrola od 20.05.2015 do 09.11.2015, t.j. viac ako 5 mesiacov.

16. Žalobca považoval toto prerušenie za nezákonné a lehota na výkon daňovej kontroly plynula aj v tomto období, pričom nebola ukončená v zákonnej lehote. Správca dane z dôvodu nezákonnosti rozhodnutia o prerušení kontroly neukončil daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote, a teda za nezákonnú sa považuje aj samotná daňová kontrola. V tejto súvislosti žalobca poukázal na nález

Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010. Toto nezákonné rozhodnutie mal správca dane zrušiť a daňovú kontrolu zastaviť, tak ako to už urobili finančné orgány (Daňový úrad C. ako aj žalovaný) v prípade žalobcu v iných daňových kontrolách, a to v rozhodnutiach: č.100384705/2019 zo dňa 06.02.2019, č. 100742915/2019 zo dňa 27.3.2019 (kontrola na DPH máj 2014), č. 100384882/2019 zo dňa 06.02.2019, č. 100743242/2019 zo dňa 27.03.2019 (kontrola na DPH jún 2014), č. 100385055/2019 zo dňa 06.02.2019, č. 100743338/2019 (kontrola na DPH júl 2014), č. 100385244/2019 zo dňa 06.02.2019, č. 100743399/2019 zo dňa 27.03.2019 (kontrola na DPH september 2014), č. 100385678/2019 zo dňa 06.02.2019, č. 100749299/2019 zo dňa 28.03.2019 (kontrola na DPH október 2014). Žalobca mal za to, že s použitím analógie, ako aj ustanovenia § 3 ods. 9 daňového poriadku mal správca dane postupovať rovnako aj prejednávanej veci.

17. Žalobca poukázal na rozhodnutia žalovaného (č. 100384705/2019, č. 100384882/2019, č. 100385055/2019, č. 100385244/2019, č. 100385678/2019, všetky zo dňa 06.02.2019), z ktorých vyplýva, že odvolaciemu orgánu sú známe skutkové okolnosti, ktoré v čase vydania rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly mali vplyv na jeho formálnu stránku, no z právneho hľadiska je zrejmé, že vo výroku rozhodnutia (o prerušení kontroly) jednoznačne absentujú údaje § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku; rozhodnutie o prerušení kontroly považoval žalovaný za nesúladné s daňovým poriadkom, ktoré nemôže nadobúdať právne účinky. V nadväznosti na to, prerušenie daňovej kontroly nebolo zákonné a lehota na výkon daňovej kontroly plynula aj v tomto období. Ak správca dane aj napriek prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutie o určení rozdielu dane, dopustil sa procesného pochybenia, ktoré malo za následok nezákonnosť prvostupňového rozhodnutia.

18. Žalobca mal za to, že s použitím analógie, ako aj ustanovenia § 3 ods. 9 daňového poriadku správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely, a preto mal postupovať rovnako aj prejednávanej veci.

III. Vyjadrenie žalovaného

19. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 27.03.2020 v zásade zotrval na dôvodoch vydania napadnutého rozhodnutia ako aj na všetkých svojich vyjadreniach v ňom uvedených a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

20. Vo vzťahu k rozhodnutiu č. XXXXXXXX/XXXX/XXXXXXXXX/B., ktorým správca dane prerušil daňovú kontrolu od 20.05.2015 do 09.11.2015 žalovaný uznal, že toto neobsahuje vo výroku podľa § 63 ods. 3 daňového poriadku žalobcove obchodné meno, sídlo, IČO a DIČ. Uvedená skutočnosť však nie je dôvodom na to, aby bolo prerušenie kontroly z toho dôvodu považované za nezákonné. Rozhodnutie o prerušení konania obsahovalo v adresnom pásme obchodné meno, adresu, IČO a DIČ žalobcu, aj v odôvodnení bol žalobca riadne identifikovaný s uvedením dôvodu prerušenia daňovej kontroly. Žalobcovi bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. XXXXXXXX/XXXX/XXXXXXXXX/B. riadne doručené podľa doručky dňa 22.05.2015. Správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Žalobca v žiadnom vyjadrení nenamietal nesprávnosť, neurčitost', nezákonnosť rozhodnutia o prerušení kontroly, ani vo vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole žalobca nespochybnil vydané rozhodnutie, resp. prerušenie daňovej kontroly. Z rozhodnutia o prerušení kontroly č. XXXXXXXX/XXXX/XXXXXXXXX/B. je zrejmé komu je určené, akej veci sa týka, na základe akej skutočnosti bolo vydané, čo sa ním sleduje, bolo riadne doručené žalobcovi, preto nadobudlo právne účinky a kontrola bola prerušená. To, že Daňový úrad C. pri kontrole za iné zdaňovacie obdobie žalobcu zastavil konanie z dôvodu, že takéto rozhodnutie nenadobudlo právne účinky, je subjektívny a ojedinelý názor a nemožno na tomto názore vyvodit' jeho uplatnenie v širšej rovine. Žalovaný dal do pozornosti vo veci prerušenia daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nález Ústavného súdu SR č. sp. zn. III.ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016.

IV.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

21. Správny súd v Bratislave uvádza, že s odkazom na zákon č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o správnych súdoch“) sa okrem iného zriadil aj Správny súd v Bratislave. § 3 ods. 1 Zákona o správnych súdoch uvádza, že správne súdy začínú

svoju činnosť 1. júna 2023. V § 3 písm. b) Zákona o správnych súdoch je ďalej uvedené, že „ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave.“ Predmetná právna vec tak prešla na Správny súd v Bratislave, bola pridelená senátu 4S a je vedená pod sp. zn.: BA-2S/18/2020. Na základe dodatku č. 4/2024 k Rozvrhu práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2024 účinného od 21.05.2024, senát 4S koná a rozhoduje v zložení predsedníčka senátu JUDr. Lucia Tóth a členovia senátu Mgr. Milada Artnerová a JUDr. Martin Hraboš.

22. O podanej žalobe rozhodol správny súd na pojednávaní konanom dňa 14.08.2024 03.07.2024, keďže bola splnená podmienka jeho nariadenia podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP (žiadosť aspoň jedného z účastníkov konania o nariadenie pojednávania). Účastníci konania boli na pojednávanie riadnym spôsobom predvolaní v súlade s § 108 ods. 2 a 3 SSP, pričom na pojednávanie sa nedostavil žalovaný. Správny súd vec prejednal a rozhodol v súlade s § 114 SSP.

23. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie jemu predchádzajúce, vrátane postupu správnych orgánov v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak ako vyplývali z obsahu žaloby a dospel k záveru, že žaloba je v časti žalobných bodov žalobcu dôvodná a je nutné napadnuté rozhodnutia zrušiť a vec vrátiť orgánu verejnej správy prvého stupňa (správcovi dane) na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 (ďalej len „SSP“).

24. Podľa § 493e zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

25. 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.

26. Podľa § 3 ods. 9 daňového poriadku, správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

27. Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

28. Podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

29. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

30. 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.

31. 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.

32. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku, ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

33. Podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcovi dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu.

34. Správny súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP), resp. v niektorých zákonom ustanovených prípadoch aj mimo nich (napríklad § 134 ods. 2 SSP, § 195 SSP). Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležite skutkový stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti vrátane presvedčivého odôvodnenia, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi.

35. Správny súd sa primárne zaoberal námietkou žalobcu týkajúcou sa nezákonnosti postupu správcu dane v priebehu daňovej kontroly, keď rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. XXXXXXXX/XXXX/XXXXXXXX/B. zo dňa 12.05.2015 neobsahovalo vo výroku náležitosti podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku, a to presné označenie žalobcu. Túto námietku správny súd vyhodnotil ako dôvodnú, keď prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, musí byť 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.

36. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly však nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu.

37. Lehoty ustanovené v § 46 ods. 10 Daňového poriadku sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Ide o lehoty, počas plynutia ktorých je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 45 ods. 2 Daňového poriadku. Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto je oprávnenou požiadavkou, aby priebeh tohto zásahu bol ovládaný zásadou zákonnosti, a to aj vo vzťahu k jednotlivým procesným rozhodnutiam vydávaným v jej priebehu.

38. Pokiaľ rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. XXXXXXXX/XXXX/XXXXXXXX/B. zo dňa 12.05.2015 vo výroku neobsahovalo zákonné náležitosti podľa daňového poriadku, čo napokon nespochybnil ani žalovaný, postup správcu dane tak bol zaťažovaný vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Uvedené pochybenie správny súd nevnímal ako formálne a v tomto smere sa nestotožnil s námietkou žalovaného, že postačuje, že žalobca bol identifikovaný v adresnom pásme. Práve výrok rozhodnutia predstavuje najdôležitejšiu časť rozhodnutia daňového orgánu. Musí obsahovať zákonom ustanovené náležitosti a pokiaľ sú v ňom určené konkrétne práva a povinnosti účastníka konania, musí byť určitý a zrozumiteľný tak, aby rozhodnutie daňového orgánu bolo vykonateľné. V prejednávanej veci však vo výroku rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly absentovala jedna z jeho podstatných náležitostí – a to označenie žalobcu, ktorá vada za následok jeho nezákonnosť, a teda daňová kontrola nebola prerušená v súlade s daňovým poriadkom /§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 3 a § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku/.

39. Naviac správny súd poukazuje, že žalovaný ako aj správca dane v tejto veci postupovali v rozpore s princípom právnej istoty, ktorý je jedným z imanentných znakov právneho štátu vyplývajúcim z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a rovnako zasiahli do legitímnych očakávaní žalobcu, ktorý dôvodne poukazoval na iné, priamo jeho sa dotýkajúce sa rozhodnutia iného správcu dane, naviac vydané po zrušujúcich rozhodnutiach samotného žalovaného, ktorými boli daňové konania vo veci určenia rozdielu dane za zdaňovacie obdobia máj 2014, jún 2014, júl 2014 a august 2014 zastavené z dôvodu rovnakého procesného pochybenia. V tejto súvislosti sa tak nejednalo o subjektívny a ojedinelý názor iného správcu dane, ako to prezentoval žalovaný, ale o viacero rozhodnutí aj žalovaného, ktorý bez riadneho zdôvodnenia svojho postupu v tu prejednávanej veci za rovnakej skutkovej a právnej situácie vo vzťahu k totožnému daňovému subjektu v rozpore s § 3 ods. 9 daňového poriadku postupoval odlišným spôsobom.

40. Správny súd tak dospel k záveru, že v konaní predchádzajúcom vydaniu napadnutého ako aj prvostupňového rozhodnutia došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcom dane, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí, keď lehota na vykonanie daňovej kontroly začala plynúť dňa 27.01.2015 (na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly) a bola ukončená doručením protokolu dňa 11.06.2018. Rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. XXXXXXXX/XXXX/XXXXXXX/B. zo dňa 12.05.2015 bola daňová kontrola prerušená od 20.05.2015 do 09.11.2025, t.j. na 174 dní. Keďže celkové trvanie daňovej kontroly bolo 1232 dní, doba prerušenia bola 718 dní, výkon daňovej kontroly presiahol 1 rok (daňová kontrola trvala 514 dní), a teda protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.

41. Pokiaľ žalovaný namietal, že uvedené rozhodnutie o prerušení konania nie je nulitným rozhodnutím, s týmto záverom sa správny súd stotožnil, avšak zdôrazňuje, že hoci pre rozhodnutia správnych orgánov platí prezumpcia ich správnosti, čo znamená, že na každé vydané rozhodnutie orgánom štátnej moci sa nazerá ako na zákonné a záväzné, uvedená právna konštrukcia platí, až kým sa nepreukáže opak, teda že rozhodnutie je nezákonné. Na druhej strane podľa právnej teórie správne akty, ktoré sú postihnuté veľmi závažnými pochybeniami správnych orgánov a ktorých nápravu nie je možné samočinne zabezpečiť napríklad konvalidáciou, je možné označiť za nulitné. Na rozdiel od nezákonného rozhodnutia, pri ktorom platí prezumpcia jeho správnosti, kým sa nepreukáže opak, rozhodnutie nulitné nemá právne účinky a hľadá sa naň, akoby nebolo vydané; nie všetky vady spôsobujúce nezákonnosť rozhodnutie dosahujú povahu a intenzitu, pre ktoré by bolo potrebné nezákonné rozhodnutie považovať súčasne za nulitné. V prejednávanej veci dôvodom nezákonnosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly boli vady výroku, ktoré však nedosahovali intenzitu väd spôsobujúcich nulitu uvedeného rozhodnutia, avšak na základe tohto nezákonného rozhodnutia nemožno považovať daňovú kontrolu za prerušenú v súlade so zákonom. Na uvedený záver nemá vplyv ani to, či žalobca v priebehu daňovej kontroly prípadne vyrubovacieho konania, namietal nezákonnosť rozhodnutia o prerušení kontroly, keď podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku správca dane postupuje v konaní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, a to bez ohľadu na to, či bola uplatnená námietka nezákonnosti pri jeho postupe.

42. Vo vzťahu k odkazu žalovaného na uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016 správny súd uvádza, že uvedené rozhodnutie skutkovo ani právne neprilieha na tu prejednávanú vec. Ústavný súd SR posudzoval argumenty sťažovateľky smerujúce k tomu, že daňová kontrola bola prerušená nezákonne z dôvodu, že vtedy účinná právna úprava na vec sa vzťahujúca neobsahovala explicitné ustanovenia pre medzinárodnú výmenu informácií ako dôvod na fakultatívne prerušenie daňového konania (i daňovej kontroly), a preto podľa názoru sťažovateľky úplne absentovala možnosť prerušiť daňovú kontrolu.

43. Na základe uvedeného súd zrušil napadnuté ako aj prvostupňové rozhodnutie postupom podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Úlohou správcu dane bude v súlade so závermi vyslovenými v tomto rozsudku vyrubovacie konanie zastaviť.

44. Ďalšími námietkami vznesenými v žalobe týkajúcimi sa splnenia podmienok pre priznanie nadmerného odpočtu DPH sa správny súd už nezaoberal, keď vzhľadom na zistenú vadu v konaní, pre ktorú bolo potrebné rozhodnutia daňových orgánov zrušiť, uvedené považoval za nadbytočné.

45. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o ktorej

výške rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá vyšší súdny úradník podľa § 175 ods. 2 SSP.

46. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia /§ 439 ods. 1 v spojení s § 443 ods. 2 písm. a), § 145 ods. 2 písm. a) a § 493e SSP/. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh) (§ 445 ods. 1 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

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; ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1 a 2 SSP).