

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-8S/30/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7023200167
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 04. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Radovan Turčík
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:7023200167.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu JUDr. Radovana Turčíka, a členiek Mgr. Jany Fandákovej, LL.M. a JUDr. Renáty Smajdovej, v právnej veci žalobcu: DRYÁDA CORPORATION, s. r. o., so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpený: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s. r. o., so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, IČO: 50 492 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100778308/2018 zo dňa 20.04.2018, takto

rozhodol:

I. Z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100778308/2018 zo dňa 20.04.2018 a rozhodnutie Daňového úradu Košice č.102512311/2017 zo dňa 05.12.2017 a vec mu vracia na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100%.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Administratívne konanie

/daň z pridanej hodnoty - zdaňovacie obdobie január 2011/

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2011.

2. [Z kontroly bol vyhotovený protokol č. 9813401/5/207526/2013/Reš zo dňa 15.01.2013 a dodatok k protokolu č. 9813401/5/582141/2013/Reš zo dňa 12.02.2013. Daňová kontrola u žalobcu sa začala za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. dňa 20.04.2011 (deň začatia označený v oznámení o daňovej kontrole), z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácii bola kontrola prerušená, lehota na výkon kontroly bola predĺžená o šesť mesiacov a kontrola skončila dňa 15.02.2013 doručením protokolu z daňovej kontroly žalobcovi.]

3. Vo vyrubovacom konaní správca dane prvýkrát rozhodol dodatočným platobným výmerom zo dňa 18.02.2013, ktorý bol zrušený rozhodnutím odvolacieho orgánu z 24.05.2013 a vec bola vrátená správcovi na ďalšie konanie, a druhýkrát rozhodol rozhodnutím zo 14.11.2016, ktoré bolo zrušené rozhodnutím odvolacieho orgánu z 13.03.2017 a opätovne bola vec vrátená na ďalšie konanie.

4. Správca dane v poradí tretím rozhodnutím č. 102512311/2017 zo dňa 05.12.2017 vydaným vo vyrubovacom konaní určil rozdiel v sume 108.369,24 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie

obdobie január 2011, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 54.569,38 Eur a vyrubil mu daň v sume 53.799,86 Eur. Rozdiel dane na úhradu určil správca dane sumou 62.484,53 Eur (ako súčet sumy vyrubenej dane 53.799,86 Eur a sumy 8.684,67 Eur, ktorá bola správcom dane titulom nadmerného odpočtu poukázaná žalobcovi 22.02.2013).

5. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 100778308/2018 zo dňa 20.04.2018 potvrdilo odvolaním žalobcu napadnuté rozhodnutie správcu dane zo dňa 05.12.2017.

6. Rozhodnutím žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane nebolo žalobcovi uznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných obchodov v zdaňovacom období január 2011, konkrétne: dodanie tovaru (olej a ryža) žalobcovi od dodávateľa REJA CORPORATION s. r. o. podľa faktúr označených v rozhodnutí správcu dane (str. 13) v celkovom objeme základu dane (t. j. v celkovej deklarovanej hodnote) 541.846,20 Eur, z toho daň z pridanej hodnoty (19%) v sume 108.369,24 Eur.

7. Rozhodnutím žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane nebol uznaný ani vznik daňovej povinnosti žalobcu z deklarovaných dodávok tohto tovaru (olej a ryža) svojim odberateľom v tuzemsku (konkrétne odberateľom Tesco Stores a.s., Labaš s.r.o., Impol s. r. o., Retail Value Stores a.s. a iný.), v deklarovanej hodnote dodávok tvoriacej základ dane 280.443,- Eur, z toho daň 56.088,60 Eur. Ako ani právo na oslobodenie z deklarovaných intrakomunitárnych dodaní tohto tovaru odberateľom v zahraničí (konkrétne odberateľovi DRYÁDA CORPORATION CZ s.r.o.) v deklarovanej hodnote dodávok 244.995,30 Eur s oslobodením od dane.

8. Uvedené závery však ovplyvnili len sumu odpočítateľnej dane (na vstupe), kde bol určený rozdiel v sume 108.369,24 Eur (neuznaný odpočet), čím uznaná zostala len odpočítateľná daň v sume 7.340,90 Eur (-), a neovplyvnili sumu dane (na výstupe z vlastných dodávok tovaru) deklarovanú žalobcom v daňovom priznaní vo výške 61.140,76 Eur (+), čím kladný rozdiel dane na výstupe a dane na vstupe predstavuje sumu vyrubenej dane 53.799,86 Eur.

9. Dôvody neuznania práva na odpočet dane z faktúr od dodávateľa REJA CORPORATION s. r. o. v zdaňovacom období január 2011 sú v rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane v podstatnej časti vymedzené takto:

- Zdaniteľný obchod, z ktorého si uplatnil žalobca odpočítanie dane bol súčasťou obchodných reťazcov. Na počiatku reťazca bola v jednom prípade srbská spoločnosť (1) VICTORIA OIL A.D., Šid (Srbsko) a bolo deklarované dodanie tovaru a fakturácia dodania v následnej postupnosti › HOME CARE GesmbH., Ohlsdorf (Rakúsko) › Genden s.r.o., Trebišov (Slovensko) resp. GB Max s.r.o. Trebišov (SK) › Santa Jour s.r.o., Milhostov (SK) › REJA CORPORATION s.r.o., Trebišov (SK) › TESCO Stores a.s., Bratislava (SK) resp. DRYADA CORPORATION CZ (Česko), DRYADA CORPORATION s.r.o. (SK). A v druhom prípade boli na počiatku maďarské spoločnosti (2) Sarospatak-Hungaria Edesipari Kft., resp. Interpneu trade Kft, resp. Aquarius-Aqua Kft. a bolo deklarované dodanie tovaru a fakturácia dodania v následnej postupnosti › Genden s.r.o., Trebišov (Slovensko) resp. GB Max s.r.o. Trebišov (SK) › Santa Jour s.r.o., Milhostov (SK) › REJA CORPORATION s.r.o., Trebišov (SK) › TESCO Stores a.s., Bratislava (SK) resp. DRYADA CORPORATION CZ (Česko), DRYADA CORPORATION s.r.o. (SK).

- Podľa žalovaného je zo získaných dôkazov zrejmé, že tovar z Maďarska a zo Srbska bol fyzicky prepravovaný do skladu v Modrom kameni (prevádzkovateľom ktorého bola spoločnosť ViS s.r.o.), z ktorého bol prepravovaný do skladov obchodných reťazcov (TESCO, METRO ...), pričom bol fakturovaný cez viacero spoločností (...). V uvedenej schéme nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania, ktoré správca dane preukázal tým, že obchodné spoločnosti Quit s.r.o., Genden s.r.o., GB Max s.r.o., prepojené osobou konateľa A. B., boli účelovo zapojené do fakturačného reťazca, nakupovali a predávali tovar s minimálnou maržou, nepodnikali za účelom dosiahnutia zisku, nemali zamestnancov, nemali sklady, nemali podmienky na vykonávanie ekonomickej činnosti, nevedli evidencie, po krátkom čase od ich zápisu do obchodného registra boli z neho dobrovoľne vymazané (v období 06 – 09/2011). Tiež bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra spoločnosť Santa Jour s.r.o. dňa 10.04.2013, ktorá bola dodávateľom spoločnosti REJA CORPORATION s.r.o., ktorá zase bola dodávateľom žalobcu, a tiež bol dňa 24.11.2011 vyhlásený konkurz na spoločnosť ViS s.r.o., ktorá vlastnila sklady v Modrom kameni (pozn. súdu ide o sklady, kde bol uskladnený tovar nadobudnutý dodávateľom žalobcu

spoločnosťou REJA CORPORATION s.r.o. od Santa Jour s.r.o. a následne odkiaľ bol tento tovar dodaný žalobcovi) a konkurz na dodávateľa žalobcu REJA CORPORATION s.r.o. dňa 02.06.2015.

- Ďalej podľa žalovaného, keď sa žalobca podieľal na obchodných vzťahoch s ďalšími spoločnosťami (ktoré obchodné vzťahy nemali reálne ekonomické opodstatnenie, ako to vyplýva z výpovede svedka C. D.), vedel, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré predstavuje schému so zabudovaným mechanizmom na neoprávnené uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty, a jediným účelom týchto obchodných transakcií bolo zneužitie práva spoločenstva a získanie neoprávnenej daňovej výhody. Tiež zdôraznil, že podnikateľské aktivity dodávateľa žalobcu REJA CORPORATION s.r.o. ako aj žalobcu neboli štandardnými obchodmi, existencia tovaru nebola spochybňovaná, ale fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom tovaru a transakcie boli deklarované len formálne za účelom získania daňovej výhody.

- Na základe uvedeného mal žalovaný za to, že boli naplnené kritéria dvojzložkového testu zneužitia práva, ako dôvodu neuznania odpočtu DPH, v zmysle kritérií vymedzených v rozhodnutí Súdneho dvora EÚ vo veci Halifax (C-255/02), a to (I) preukázanie zneužívajúceho konania, keď plnenie napriek dodržaniu formálnych podmienok viedlo k získaniu neoprávnenej daňovej výhody a (II) hlavných cieľom daňového plnenia bolo získanie tejto daňovej výhody. Zároveň podľa žalovaného znovudefinovanie plnenia spočíva v tom, že „fakturácia by zodpovedala skutočnému fyzickému toku tovaru (bez spoločností vsunutých do reťazca)“

- Správca dane zároveň vo svojom rozhodnutí poukazuje aj na „podvodné konanie“ žalobcu účasťou na tomto obchodnom reťazci, a to v súvislosti s poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Recolta Recycling (C-440/04) a v ňom formulovanou požiadavkou na vedomostnú zložku účasti na daňovom podvode. Ako aj v súvislosti s odôvodnením porušenia § 2 ods. 1 písm a) zákona o DPH keď uviedol, že podvodné konanie nie je a nemôže byť predmetom DPH, resp. poukaz na podvodné konanie sa vyskytuje aj v iných častiach odôvodnenia rozhodnutí orgánov finančnej správy.

- Zároveň správca dane konštatuje porušenie § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH žalobcom, t. j. ustanovenie pojednávajúce o hmotnoprávných podmienkach pre právo na odpočet DPH, ktoré odôvodňuje obchodnými transakciami umelo vytvorenými za účelom zneužitia práva resp. uplatnením odpočtu v rozpore s právom Spoločenstva a s cieľom získať daňovú výhodu. Žalovaný zas v napadnutom rozhodnutí výslovne uvádza, že žalobca znášajúci dôkazné bremeno nepreukázal reálne dodanie tovaru jeho dodávateľom (REJA CORPORATION s.r.o.). Nakoniec správca dane i žalovaný zhodne uvádzajú nepreukázanosť ani reálneho dodania tohto tovaru následne žalobcom jeho odberateľom v tuzemsku a v zahraničí.

10. Žalovaný a správca dane uvádzajú v rozhodnutiach obsah vykonaných dôkazov. Okrem iných výsluch konateľa dodávateľa žalobcu REJA CORPORATION s. r. o., C. E. (ktorý potvrdil nakúpenie tovaru od spoločnosti Santa Jour s.r.o., uskladnenie tovaru v prenajatom sklade od firmy Vis s.r.o. v Modrom Kameni a reálne dodanie tovaru žalobcovi). Protokol o kontrole vykonanej správcom dane u dodávateľa žalobcu (v ktorom je opísaný obchodný reťazec s prvkami zneužitia práva tak, ako bol opísaný a zistený správcom dane). Výsluchy svedka C. A. D. (ktorý tvrdil, že účelom obchodov v reťazci bolo získanie daňovej výhody a uviedol vo výpovedi z 23.10.2014 citovanej správcom dane, že „všetky spoločnosti, ktoré v našich reťazcoch vystupovali ako koneční spotrebitelia potravinárskych komodít, vedeli, že tovar od Rej a Dryády Corporation prešiel na začiatku reťazca optimalizáciou DPH. Ceny, za ktoré sa im tovar ponúkal nemali nič spoločné s reálnymi trhovými cenami v danom období ... vo väčšine prípadov poznali výrobcov, od ktorých sme tovar kupovali, ale ak by v danom období týchto výrobcov za účelom kúpy tovaru kontaktovali ... by nezískali výhodnejšiu cenu ... ako po optimalizácii DPH“, a vo všeobecnosti uviedol, že predmetné obchody nemali nikdy reálny komerčný základ a ich jediným pravým zmyslom bolo získať financie od štátu prostredníctvom DPH). Tiež ďalšie výsluchy a listinné dôkazy súvisiace s realizovaním prepravy tovaru, a preverovaním odberateľov žalobcu, a iné.

II.

Súdne konanie

11. Správnou žalobou zo dňa 09.07.2018, elektronicky doručenou dňa 10.07.2018 Krajskému súdu v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva

Slovenskej republiky č. 100778308/2018 zo dňa 20.04.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 102512311/2017 zo dňa 05.12.2017 a vrátenia veci na ďalšie konanie.

12. Konanie o správnej žalobe bolo Krajským súdom v Košiciach vedené pôvodne pod sp. zn. 7S/83/2018.

13. V žalobe sú vymedzené nasledovné žalobné body (námietky) žalobcu:

- Namieta nesprávne posúdenie lehôt počas daňovej kontroly (nedodržanie maximálnej dĺžky daňovej kontroly) aj počas vyrubovacieho konania (nedodržanie lehoty na vyrubenie dane s poukazom na § 69 daňového poriadku o zániku práva vyrubiť daň, majúc za to, že v danej veci bola vykonaná daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní a preto úkonom smerujúcim k vyrubeniu dane bolo spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly dňa 20.04.2011 a päť ročná lehota na vyrubenie dane uplynula k 31.12.2016).

- Namieta, že vyrubenie rozdielu dane na úhradu v sume 62.484,53 Eur a vzniknuté peňažné rozdiely v rozhodnutí (čo do rozsahu jednotlivých položiek vo výroku rozhodnutia) správca dane nie sú objasnené, ako ani faktúry a obchody, ktorých neuznanie malo za následok výpočet rozdielu dane na úhradu, preto je rozhodnutie nepreskúmateľné.

- Namieta, že správca dane napriek tomu, že svoje zistenia opiera okrem iných o rozhodnutie súdneho dvora EÚ vo veci Halifax, C-255/02, jeho rozhodnutie je v rozpore so závermi označeného rozhodnutia ESD pokiaľ ide o v ňom formulované požiadavky na výpočet dane správcom dane v prípade zistenia daňového podvodu či zneužitia práva.

- Namieta jednostranné hodnotenie dôkazov v rozpore so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, keď správca dane (následne žalovaný) preferoval len dôkazy, ktoré mu vyhovovali, čím sú jeho skutkové zistenia nesprávne. V tejto súvislosti poukazuje aj na to, že predmetom preskúmania boli rôzne obchody, väčšie množstvo obchodovaných komodít, pričom správca dane (následne žalovaný) aplikoval svoje závery na všetky z nich, hoci nie u každého obchodu bol skutkový stav rovnaký. V tejto súvislosti poukazuje na podrobné rozoberanie kontrolných zistení z kontroly vykonanej u REJA CORPORATION s.r.o. (dodávateľa žalobcu), aj poukaz na rozhodnutie vydané voči tomuto daňovému subjektu, namietajúc, že kontrolné zistenia u odlišného subjektu t.j. v inej veci nemožno automaticky vzťahovať na vec žalobcu a ani rozhodnutie smerujúce voči inému subjektu nie je výpovedné, pričom je podľa vedomostí žalobcu aj predmetom súdneho prieskumu. Tiež poukazuje na opomenutie výpovede konateľa REJA CORPORATION s.r.o. (dodávateľa žalobcu) p. E., ktorý potvrdil dodanie tovaru a opomenutie výpovede svedkov, napr. zástupcov prepravcov, ktorý potvrdili prepravu tovaru aj s doložením doplnujúcich listinných dôkazov preukazujúcich prepravu, ktoré dôkazy v rozpore s tvrdením správcu dane nad rámec listinných dôkazov preukazujú nadobudnutie tovaru žalobcom od svojho deklarovaného dodávateľa. Nakoniec poukazuje na protirečivé závery správcu dane, keď najprv v priebehu konania spochybňoval dodanie tovaru a následne už dodanie tovaru nespochybňoval, ale tvrdil účelovosť obchodovania.

- K záveru správcu dane (následne žalovaného) o neunesení dôkazného bremena žalobcom nepreukázaním legitímnosti správcom dane spochybnených obchodov, žalobca namieta nevykonanie ním navrhnutých dôkazov bez náležitého odôvodnenia ich nevykonania správcom dane a tým procesné pochybenie zakladajúce nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

- Namieta neodôvodnenosť konkrétnych citovaných tvrdení správcu dane, ktoré nemajú oporu v administratívnom spise, a to, že „existencia tovaru nezodpovedá tovaru uvedenému na faktúrach“, „zistené ekonomické väzby zúčastnených spoločností v rámci ich financovania“, „personálne väzby s osobou A. D.“, „len formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti“ resp. „umelý charakter ekonomickej činnosti zúčastnených spoločností, bez zamestnancov, majetku a vybavenia“

- Namieta závery správcu (následne žalovaného) vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru žalobcom do Českej republiky.

- Namíeta, že ani pri prípadnom zistení vykonávania nezákonných praktík s DPH spoločnosťou Tatra Trade Corporation s.r.o. uvedené automaticky nezakladá vedomosť a zapojenie sa všetkých jeho obchodných partnerov do tejto činnosti. Tiež v tejto časti žalobných bodov namíeta neuvedenie konkrétneho vecného dôkazu správcom dane ohľadom toho, že by sa žalobca mal vedome zapájať do fiktívnych obchodov s REJA CORPORATION s.r.o., predstierať prevzatie tovaru od tohto dodávateľa či intrakomunitárne dodanie do Českej republiky.

- Namíeta nesprávne hodnotenie výpovede svedka D., spornú hodnovernosť jeho osoby (aj poukazom na závery z rozsudku v trestnej veci vedenej Okresným súdom Nitra sp. zn. 5T/118/2011 z 21.02.2014 a tam uvedené závery znalca z odboru psychológia o zúženej všeobecnej vierohodnoti tejto osoby s vysokým lži skóre), nekonfrontovanie ním tvrdených skutočností s ostatným dôkazmi, získanie dôkazu – výsluchu tohto svedka zákonným spôsobom. Tiež v tejto časti žalobných bodov namíeta nevykonanie ním navrhovaných dôkazov – výsluchom osôb (C. E., A. F., G. A., H. I.) označovaných vo výpovedi svedka D., okrem výsluchu C. E..

14. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 19.09.2018 zotrval na správnosti a preukázanosti svojich záverov v napadnutom rozhodnutí v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktoré vo svojom vyjadrení opätovne zhrnul a žalobcom vznesené žalobné námietky považoval za neopodstatnené.

15. Ďalšie písomné vyjadrenia k meritu veci neboli podané (žalobca v replike z 10.12.2018 uviedol, že nepovažuje za potrebné sa ďalej vyjadrovať a žalovaný sa k replike tohto obsahu už nevyjadril).

16. Krajský súd v Košiciach rozhodol rozsudkom č. k. 7S/83/2018-77 zo dňa 30.09.2020, právoplatným 26.11.2020, ktorým žalobu zamietol. Proti tomuto rozsudku podal žalobca kasačnú sťažnosť a Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „kasačný súd“) rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/6/2021 zo dňa 30.11.2022 predmetný rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to z dôvodu nedostatočného odôvodnenia a nesprávneho právneho posúdenia veci, ktoré po poukaze na všeobecné východiská konkretizoval so zdôraznením viazanosti správneho súdu názorom kasačného súdu a vymedzením požiadaviek na jeho ďalší postup po vrátení veci.

17. Vec bola vrátená (doručená) krajskému súdu 09.01.2023 a v ďalšom bolo konanie vedené pod sp. zn. 8S/30/2023.

18. Žalovaný vo vyjadrení zo 16.05.2023 v nadväznosti na rozsudok kasačného súdu uviedol k ustáleniu dôvodu nepriznania odpočítania dane, že napriek tomu, že správca dane v rozhodnutí uvádza porušenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. v danej veci dôvodom neuznania odpočítania dane boli skutočnosti svedčiace zneužitiu práva, ktoré boli v napadnutom rozhodnutí s poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Halifax, C-255/02 preukázané, bolo preukázané, že žalobca sa podieľal na zneužívaní práva a správca dane zaťažený dôkazným bremenom pri preukazovaní zneužitia práva toto uniesol.

III.

Relevantná právna úprava

19. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“): „Predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“), d) dovoz tovaru do tuzemska.“

20. Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH: „Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.“ Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH: „Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov,1) duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je

majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.“

21. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.“

22. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH: v znení v rozhodnom období „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.“ a v znení aktuálnom od 01.01.2020 „Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo treťou osobou na účet predávajúceho alebo na účet nadobúdateľa, ak a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a b) nadobúdateľ podľa písmena a) je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte a oznámil svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte dodávateľovi.“

23. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH: „Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“ Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH: „Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.“

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

25. Podľa § 15 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) ods. 2: „Správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. (...)“, ods. 3: „Správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 2, ak tak ustanovuje osobitný zákon alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní, alebo ak hrozí, že účtovné alebo iné doklady budú znehodnotenú, zničenú alebo pozmenenú. (...)“, ods. 13: „Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. (...)“, ods. 17: „Správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov (...)“ a ods. 19: „Lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.“

26. Podľa § 25a zákona o správe daní, ods. 1: „Správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.“, ods. 4 „Správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.“ a ods. 5: „Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.“

27. Podľa § 165b zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) v znení účinnom od 30.12.2012: „Daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.“

28. Podľa § 46 daňového poriadku, ods. 1: „Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. (...)“, ods. 3: „Správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez

oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis,33) alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. (...)", ods. 9 písm a): „Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8“, a ods. 10: „Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.(...)“

29. Podľa § 69 daňového poriadku ods. 1: „Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.“, ods. 2: „Ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov,1) plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzoomený. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.“, ods. 3: „Za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov1) sa považuje doručenie a)protokolu z daňovej kontroly, b)protokolu o určení dane podľa pomôcok.“ a ods. 4: „Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní alebo orgánov Policajného zboru, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo doručenie oznámenia o daňovej kontrole.“

30. Podľa § 61 daňového poriadku, ods. 1: „Správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.“, ods. 3: „Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. (...)", ods. 4: „Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.“ a ods. 5: „Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.“

IV.

Posúdenie vecí správnym súdom

31. S účinnosťou od 01.06.2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach. V súlade s § 3 ods. 3 písm. c/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Od 01.06.2023 je teda na konanie v predmetnej veci príslušný Správny súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“), na ktorom je vec vedená pod sp. zn. KE-8S/30/2023.

32. Správny súd v Košiciach preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 177 ods. 1 SSP v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 SSP) a po zistení, že žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP) v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP), bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, bolo potrebné zrušiť z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP a vec vrátiť prvostupňovému správne mu orgánu podľa § 191 ods. 4 veta prvá SSP na ďalšie konanie.

33. Predmetom prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu na DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie január 2011 z dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom REJA CORPORATION s. r. o. za dodávku tovaru (olej a ryža) v sume 108.369,24 Eur.

34. Žalovaný a správca dane neuznanie práva na odpočítanie DPH odôvodňovali primárne (I) zneužitím práva, keď zdaniteľný obchod, z ktorého si žalobca uplatnil odpočet, vyhodnotili ako súčasť reťazca

so zabudovaným mechanizmom na neoprávnené uplatnenie odpočtu DPH, pričom jediným účelom zdaniteľných obchodov v tomto reťazci bolo zneužitie práva a získanie neoprávnenej daňovej výhody. Zároveň účasť žalobcu v tomto reťazci hodnotili ako účasť na daňovom podvode (II). Všetko zdôrazňujúc preukázanú vedomosť žalobcu o tomto charaktere obchodného reťazca. A nakoniec neuznanie odpočtu DPH odôvodňovali aj (III) nesplnením hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane (keď podľa nich došlo k porušeniu § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, teda ustanovení pojednávajúcich o hmotnoprávnych podmienkach odpočtu a nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi jeho dodávateľom, a následne ani dodanie tovaru odberateľom žalobcu).

35. Správny súd v prvom rade pripomína, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ aj kasačného súdu obmedzené len v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva. V nadväznosti na to je odlišná situácia aj pri znášaní dôkazného bremena. Kým pri preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok je nositeľom dôkazného bremena primárne daňový subjekt, v prípade daňového podvodu či zneužití práva znáša dôkazné bremeno správca dane.

36. Čo je v posudzovanej veci podstatné, danosť dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH pre zneužitie práva ako aj pre daňový podvod, v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Pritom zneužitie práva a daňový podvod predpokladajú naplnenie odlišných skutočností, ktorých skúmanie v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ podlieha odlišným testom. Teda vyššie označené tri dôvody pre obmedzenie práva na odpočítanie DPH predpokladajú preukázanie skutočností, ktoré sú pri jednotlivých dôvodoch odlišné a vzájomne sa vylučujúce, a v zásade je vylúčené, aby mohol byť splnený ktorýkoľvek z uvedených troch dôvodov obmedzenia práva na odpočítanie DPH súčasne s iným dôvodom.

37. Preto ak žalovaný a správca dane vo svojich rozhodnutiach súčasne odôvodňujú neuznanie práva na odpočítanie DPH všetkými vyššie označenými tromi dôvodmi, ich rozhodnutia sa vyznačujú zmätočnosťou.

38. Správny súd posúdil v rozsahu žalobných námietok aj možnosť naplnenia niektorého z uvedených troch dôvodov jednotlivo (samostatne) v intenciách skutkových zistení a právnych záverov prezentovaných v napadnutom rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane.

39. Pokiaľ ide o nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, správny súd pripomína, že v zmysle zákona o DPH hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane sú (I) existencia zdaniteľného plnenia, (II) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (III) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH, má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH a povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. (nález Ústavného súdu SR IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07.02.2023)

40. Napriek tomu, že žalovaný vo vyjadrení zo 16.05.2023, predloženom v súdnom konaní (po zrušujúcom rozhodnutí kasačného súdu vo vzťahu ku skoršiemu rozsudku krajského súdu) zdôraznil, že dôvodom neuznania odpočtu v danej veci je zneužitie práva a nie nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, správny súd konštatuje, že ani v intenciách skutkových a právnych záverov formulovaných v rozhodnutí správcu dane v spojení s rozhodnutím žalovaného nebolo preukázané splnenie podmienok nepriznania odpočtu z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu.

41. V tejto súvislosti správny súd zdôrazňuje, že reálna existencia tovaru nebola správcom dane spochybňovaná, dodávateľ žalobcu REJA CORPORATION s.r.o. potvrdil dodanie tovaru žalobcovi, ktorý bol uskladnený v sklade v Modrom Kameni, výdaj zo skladu bol zaevidovaný, faktúry boli dodávateľom zúčtované, cena tovaru bola žalobcom bezhotovostne uhradená, preprava tovaru zo skladu, ktorú si

zabezpečoval sám žalobca prostredníctvom prepravných firiem, bola dokumentovaná CMR dokladmi a prepravcami potvrdená, pričom sa preprava zjavne realizovala už priamo k odberateľom žalobcu.

42. Za tohto stavu tvrdenie správca dane, že išlo o tovar z karuselových obchodov a zistenia o českom odberateľovi DRYÁDA CORPORATION CZ s.r.o. [že český odberateľ síce podal daňové priznanie k intrakomunitárnemu nadobudnutiu tovaru za január 2011, ale nevykonáva činnosť od apríla 2011, je nekontaktný a v roku 2013 bola zrušená jeho registrácia na daň] nie sú spôsobilé jednotlivo ani vo vzájomnej spojitosti vyvrátiť tvrdenie žalobcu a ním predložené (aj správcom vykonané) dôkazy o reálnom dodaní tovaru dodávateľom REJA CORPORATION s.r.o. žalobcovi, ako ani následné reálne dodanie tohto tovaru žalobcom jeho odberateľom v tuzemsku a zahraničí, a tým splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu.

43. Účasť daňového subjektu na daňovom podvode by mohol byť ako dôvod odopretia odpočítania dane naplnený až potom, ak by správca dane uniesol dôkazné bremeno a kladne zodpovedal všetky štyri otázky tzv. Axel Kittel testu, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Týmito otázkami sú: (I) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?; (II) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?; (III) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? a (IV) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

44. Napriek tomu, že finančné orgány nevymedzili jednoznačne, že by dôvodom neuznania práva na odpočet bola účasť žalobcu na daňovom podvode a tento dôvod bol nimi označený len nepriamo a podporne, správny súd jednotlivo posúdil aj možnosť naplnenia tohto dôvodu pre nepriznanie odpočtu a konštatuje, že v posudzovanej veci orgánmi finančnej správy nebol aplikovaný Axel Kittel test a neboli nimi skúmané ani preukázané vo vzťahu k žalobcovi skutočnosti rozhodné pre obhájenie záveru o účasti žalobcu na daňovom podvode. Najmä z rozhodnutí orgánov finančnej správy nie je zrejmé ani len tvrdenie a nielo preukázanie daňového úniku ako najpodstatnejšej charakteristiky daňového podvodu (naproti zneužitiu práva, pri ktorom k daňovému úniku nedochádza). Už vzhľadom na uvedené v intenciách skutkových a právnych záverov formulovaných v rozhodnutí správca dane v spojení s rozhodnutím žalovaného nebolo preukázané splnenie podmienok nepriznania odpočtu z dôvodu účasti žalobcu na daňovom podvode.

45. Zneužitie práva by mohlo byť ako dôvod odopretia odpočítania dane naplnený až potom, ak by správca dane uniesol dôkazné bremeno a (I) preukázal / zdefinoval samotné zneužívajúce konanie a z neho dosiahnutú daňovú výhodu, (II) ako aj skutočnosť, že hlavným cieľom zneužívajúceho konania bolo dosiahnutie tejto daňovej výhody. Pritom neopomenuteľným predpokladom odopretia odpočtu z dôvodu zneužitia práva je aj (III) redefinovanie zdaniteľného obchodu bez zneužívajúceho konania, vrátane sumy odpočítateľnej dane po tomto redefinovaní resp. sumy dane, na ktorú právo na odpočet z dôvodu zneužitia práva nevzniklo.

46. Z rozhodnutia žalovaného i správca dane je zrejmé, že nimi preferovaným dôvodom neuznania práva na odpočítanie DPH bolo práve zneužitie práva. Pričom sa pokúsili o preukázanie/zdefinovanie skutočností rozhodných pre neuznanie odpočtu z tohto dôvodu, vrátane redefinovania daňového obchodu bez zneužívajúcich prvkov, avšak podľa názoru správneho súdu neúspešne. A to odhliadnuc od zmätočných záverov správca dane i žalovaného o nesplnení hmotnoprávných podmienok pre odpočet dane nepreukázaním reálneho dodania tovaru, čo samo osebe vylučuje možnosť naplnenia dôvodu neuznania odpočtu pre zneužitie práva, keď základným predpokladom zneužitia práva je, že napriek splneniu všetkých podmienok pre odpočet (teda hmotnoprávných), plnenie, z ktorého bol uplatnený odpočet viedlo k získaniu daňovej výhody a uvedené bolo jej hlavným cieľom.

47. Správca dane a žalovaný zneužívajúce konanie vymedzili tým, že v reťazci zdaniteľných obchodov bol zabudovaný mechanizmus na získanie neoprávnenej daňovej výhody, keď tovar dovezený z Maďarska a zo Srbska fyzicky prepravovaný do skladu v Modrom kameni (prevádzkovateľom ktorého bola spoločnosť ViS s.r.o.), bol fakturovaný cez viacero spoločností a obchodné spoločnosti Quit s.r.o., Genden s.r.o., GB Max sr.o., prepojené osobou konateľa A. B., boli účelovo zapojené do fakturačného reťazca, nakupovali a predávali tovar s minimálnou maržou, nepodnikali za účelom dosiahnutia zisku, nemali zamestnancov, nemali sklady, nemali podmienky na vykonávanie ekonomickej činnosti, neviedli

evidencie, po krátkom čase od ich zápisu do obchodného registra boli z neho dobrovoľne vymazané (v období 06 – 09/2011). Z obchodného registra bola vymazaná aj spoločnosť Santa Jour s.r.o. dňa 10.04.2013, ktorá bola odberateľom tovaru od týchto spoločností a dodávateľom tovaru spoločnosti REJA CORPORATION s.r.o., ktorá zas bola dodávateľom žalobcu. A tiež bol dňa 24.11.2011 vyhlásený konkurz na spoločnosť ViS s.r.o., ktorá vlastnila sklady v Modrom Kameni (kde bol uskladnený tovar nadobudnutý dodávateľom žalobcu spoločnosťou REJA CORPORATION s.r.o. od Santa Jour s.r.o. a následne odkiaľ bol tento tovar dodaný žalobcovi) a konkurz na dodávateľa žalobcu REJA CORPORATION s.r.o. dňa 02.06.2015.

48. Podľa názoru správneho súdu takéto opis zdaniteľných obchodov nenapĺňa znaky zneužitia práva vo vzťahu k posudzovanému zdaniteľnému obchodu medzi spoločnosťou REJA CORPORATION s.r.o. a žalobcom. Teda vyhlásenie konkurzu na dodávateľa REJA CORPORATION s.r.o. (a to s odstupom viac ako štyroch rokov od zdaniteľného obchodu), či zánik spoločnosti Santa Jour s.r.o., ktorá bola dodávateľom dodávateľa žalobcu (a to s odstupom viac ako dvoch rokov od zdaniteľného obchodu), či vyhlásenie konkurzu na prevádzkovateľa skladov v Modrom Kameni, spoločnosť ViS s.r.o., z ktorých bolo dodanie tovaru realizované (s odstupom desiatich mesiacov od zdaniteľného obchodu), či predchádzajúci nákup a predaj tohto tovaru medzi spoločnosťami Quit s.r.o., Genden s.r.o., GB Max s.r.o. (podľa správcu dane bez marže, bez ekonomického opodstatnenia, bez účelu dosiahnutia zisku, subjektmi, ktoré nedisponovali zamestnancami, skladmi, podmienkami na vykonávanie ekonomickej činnosti, nevedli evidencie a po krátkom čase od ich zápisu do obchodného registra boli z neho dobrovoľne vymazané), nie sú skutočnosťami spôsobilými preukázať zneužitie práva žalobcom.

49. Správny súd poznamenáva, že orgány finančnej správy pohyb tovaru v reťazci síce hodnotili ako karuselové obchody a dodávateľa žalobcu aj žalobcu označili za tzv. nárazníkové spoločnosti, ale bez tvrdenia o daňovom úniku, ako základnej charakteristiky karuselových podvodov, čím nedošlo k nesplneniu podmienok neuznania práva na odpočet DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode, ako sa správny súd k tomu vyjadril už vyššie.

50. Ak podľa orgánov finančnej správy pohyb tovaru v reťazci bol zneužívajúcim konaním pretože jeho jediným účelom bolo dosiahnutie daňovej výhody, potom v ich rozhodnutiach absentuje jednak vymedzenie dôvodu, pre ktorý za jediný účel tohto pohybu tovaru považovali získanie daňovej výhody a aká daňová výhoda mala byť získaná (v čom spočívala daňová výhoda). A osobitne absentuje vymedzenie týchto skutočností konkrétne vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu, z ktorého si uplatnil odpočet žalobca.

51. Pokiaľ orgány finančnej správy zneužívajúce konanie vymedzili realizovaním obchodov v reťazci (obchodov predchádzajúcich zdaniteľnému obchodu, z ktorého si uplatnil odpočet žalobca) bez marže, bez ekonomického opodstatnenia, bez účelu dosiahnutia zisku, subjektmi, ktoré nedisponovali zamestnancami, skladmi, podmienkami na vykonávanie ekonomickej činnosti, nevedli evidencie a po krátkom čase od ich zápisu do obchodného registra boli z neho dobrovoľne vymazané, správny súd konštatuje, že takéto vymedzenie opomína charakteristiku zneužívajúceho konania a vymedzenie jeho vlastnej podstaty. Osobitne ak základným predpokladom zneužitia práva (ako už bolo vyššie uvedené) je, že napriek splneniu všetkých podmienok pre odpočet (teda hmotnoprávných), plnenie, z ktorého bol uplatnený odpočet viedlo k získaniu daňovej výhody a uvedené bolo jej hlavným cieľom.

52. Pokiaľ v obdobnej veci (za daňové obdobie mesiaca august 2010) správca dane špecifikoval, že daňová výhoda mala spočívať v znížení vlastnej daňovej povinnosti v spoločnostiach nachádzajúcich sa na konci reťazca, uvedené nebolo zo strany konajúcich orgánov v ich rozhodnutiach žiadnym logickým spôsobom vysvetlené a odôvodnené.

53. Pre úplnosť správny súd uvádza, že ak orgány finančnej správy odôvodňujú svoje závery aj dôkazom – svedeckými výpoveďami svedka JUDr. Milana Chovanca, potom nie je možné opomenúť, že svedok poukázal na nižšiu cenu tovarov ponúkanú spoločnosťami REJA CORPORATION s.r.o. aj žalobcom, práve v dôsledku ním tvrdenej „optimalizácie DPH“ na začiatku reťazca, ktorá okolnosť však žiadnym spôsobom nebola správcom dane ani žalovaným premietnutá do logickej príčinnej súvislosti či už s tvrdením a preukázaním daňového úniku na ktoromkoľvek stupni reťazca (relevantného pre daňový podvod) či so špecifikáciou a preukázaním zneužitia práva a získania daňovej výhody žalobcom.

54. V tejto súvislosti nie je možné opomenúť, že sa javí ako protirečivá, neodôvodnená a hlavne nepreukázaná možnosť získania daňovej výhody zneužitím práva tým, že žalobca uplatnil odpočet DPH z dodávky tovaru, ktorého cena v zmysle správcom dane uvádzaných tvrdení svedka A. D. bola nižšia oproti cene, ktorú by mal tovar „bez optimalizácie DPH na začiatku reťazca“.

55. Nezávisle od uvedeného nezákonnosť napadnutého rozhodnutia zakladá už samotná absencia relevantnej redefinície zdaniteľného obchodu, z ktorého si žalobca uplatnil odpočet DPH. Pokiaľ žalovaný v napadnutom rozhodnutí nad rámec dôvodov ním preskúmaného rozhodnutia správcu dane, zjavne si uvedomujúc požiadavku redefinície daňového obchodu pri tvrdenom zneužití práva, teda potrebu znovudefinovania tohto obchodu (plnenia) bez zneužívajúceho prvku sa o uvedené pokúsil vetou formulovanou tak, že „fakturácia by zodpovedala skutočnému fyzickému toku tovaru (bez spoločností vsunutých do reťazca)“, uvedené podľa názoru správneho súdu rozhodne nespĺňa kritéria redefinície posudzovaného zdaniteľného obchodu.

56. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd vyhodnotil ako dôvodné žalobné námietky smerujúce voči vlastným záverom žalovaného o nesplnení podmienok pre odpočet DPH, ako aj o nepreukázaní dodania tovaru odberateľom žalobcu, a námietky voči nesprávne hodnoteniu dôkazov.

57. Vo vzťahu k námietke žalobcu o procesnom pochybení správcu dane spočívajúcom v nevykonaní žalobcom navrhnutých dôkazov bez náležitého odôvodnenia, správny súd uvádza, že opomenutie vykonania žalobcom navrhovaných dôkazov a neodôvodnenie ich nevykonania v okolnostiach danej veci samo osebe nie je spôsobilé založiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, a preto túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

58. Ako nedôvodné vyhodnotil správny súd namietané nesprávne posúdenie lehôt počas daňovej kontroly (nedodržanie maximálnej dĺžky daňovej kontroly) aj počas vyrubovacieho konania (nedodržanie lehoty na vyrubenie dane s poukazom na § 69 daňového poriadku o zániku práva vyrubiť daň, majúc za to, že v danej veci bola vykonaná daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní a preto päť ročná lehota na vyrubenie dane uplynula k 31.12.2016).

59. V posudzovanej veci sa daňová kontrola na zistenie oprávnenosti vrátenia nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január 2011 začala za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. dňa 20.04.2011 (deň začatia označený v oznámení o daňovej kontrole), kontrola bola prerušená z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií od 27.06.2011 do 21.05.2012, kedy dôvody prerušenia pominuli (rozhodnutie o prerušení konania zo dňa 27.06.2011 a oznámenie o zániku dôvodov prerušenia z 23.05.2012), pred uplynutím šesť mesačnej lehoty na vykonanie kontroly (ktorá počas obdobia prerušenia neplynula) bola lehota na výkon kontroly predĺžená o šesť mesiacov (rozhodnutím žalovaného zo dňa 27.07.2012 o čom bol žalobca upovedomený listom správcu dane zo dňa 11.01.2013) a kontrola skončila dňa 15.02.2013 (doručením protokolu z daňovej kontroly žalobcovi). Vyplyvajúc z uvedeného daňová kontrola pri zohľadnení neplynutia lehôt počas jej prerušenia netrvala viac ako 1 rok. Pokiaľ ide o účelnosť prerušenia a primeranosť dĺžky prerušenia kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií uvedené nebolo žalobcom namietané preto ani správnym súdom posudzované.

60. V danej veci bola vylúčená aplikácia § 69 ods. 4 daňového poriadku, v zmysle ktorej v prípade ak bola daňová kontrola začatá na žiadosť orgánu činného v trestnom konaní (OČTK), úkonom rozhodným pre opätovné plynutie päť ročnej lehoty na vyrubenie dane je spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly. Citované ustanovenie je potrebné vykladať v kontexte s ustanovením § 46 ods. 3 daňového poriadku (obdobne v skoršej úprave § 15 ods. 3 zákona o správe daní), v zmysle ktorých, ak o vykonanie daňovej kontroly žiada OČTK, kontrola sa začína spísaním zápisnice o jej začatí, na rozdiel od začatia kontroly z iniciatívy správcu dane formou oznámenia resp. upovedomenia o jej začatí (§ 46 ods. 1 daňového poriadku, a obdobne § 15 ods. 2 zákona o správe daní). V posudzovanej veci daňová kontrola nebola začatá spísaním zápisnice o jej začatí na žiadosť OČTK, ale oznámením o jej začatí v zmysle § 15 ods. 1 zákona o správe daní a lehoty na vyrubenie dane sa posudzujú v zmysle § 69 ods. 1 až 3 v spojení s § 165b daňového poriadku, teda pre opätovné plynutie päťročnej lehoty na vyrubenie dane bolo rozhodné doručenie protokolu o daňovej kontrole, a preto lehoty na vyrubenie dane boli v plnom rozsahu zachované.

61. Správny súd nevyhodnotil ako dôvodnú ani námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia správcu dane a tým i žalovaného z dôvodu, že vyrubenie rozdielu dane na úhradu v sume 62.484,53 Eur a vzniknuté peňažné rozdiely v rozhodnutí (čo do rozsahu jednotlivých položiek vo výroku rozhodnutia) správcu dane nie sú objasnené, ako ani faktúry a obchody, ktorých neuznanie malo za následok výpočet rozdielu dane na úhradu. Nakoľko tak z výrokovej časti rozhodnutia správcu ako aj z odôvodnenia sú jasne identifikovateľné postupy a výpočty tam uvedených súm, vrátane sumy na úhradu, ako aj faktúr a obchodov, z ktorých neuznanie odpočtu dane viedlo k vymedzeniu týchto súm tak, ako je uvedené zhrnuté aj v časti I. tohto rozsudku.

62. Z týchto dôvodov správny súd dospel k záveru, že preskúvané rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a tiež vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP), a preto ich správny súd zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie (§ 191 ods. 4 veta prvá SSP). (výrok I)

63. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane náležite, preskúmateľným a nie zmätočným spôsobom vymedziť skutkové zistenia vyplývajúce správcovi dane z vykonaných dôkazov a tieto správne právne posúdiť pri viazanosti správcu dane právnymi závermi správneho súdu formulovanými v tomto rozsudku v zmysle § 191 ods. 6 SSP.

64. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 a nasl. SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania. (výrok II)

65. Rozsudok bol prijatý v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote jedného mesiaca od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach. (§ 443 ods. 1 SSP)

Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť. (§ 443 ods. 5 SSP)

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak a/ má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, b/ ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/, c/ je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP)

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) 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).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

(§ 445 ods. 1, 2 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas. (§ 56 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 § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku 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)