

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-8S/47/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200216
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 07. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Vysaníková
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:7020200216.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Vysaníkovej, členov senátu JUDr. Zuzany Berežnej a JUDr. Jozefa Sába, PhD. v právnej veci žalobcu: JUDr. Marek Radačovský správca podstaty RB, Veľké Kapušany s.r.o. v konkurze, IČO: 35 553 961, adresa kancelárie: Žriedlová 3, Košice, právne zastúpený: ŽOLDOŠ & PARTNERS s.r.o., IČO: 53 540 964, so sídlom: Žriedlová 3, Košice proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100479537/2020 zo dňa 20.02.2020, takto

rozhodol:

Žalobu z a m i e t a .

Účastníkom konania n e p r i z n á v a právo na náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I.

1. Správnu žalobou zo dňa 17.03.2020 (ďalej aj „správna žaloba“) doručenu na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „pôvodný správny súd“) v elektronickej podobe dňa 24.03.2020 sa žalobca: RB, Veľké Kapušany s.r.o., so sídlom: A. XXX/XX, B. C. (ďalej aj „žalobca“ alebo „daňový subjekt“) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100479537/2020 zo dňa 20.02.2020 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“ alebo „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej aj „správny orgán prvého stupňa“ alebo „správca dane“) č. 102189136/2019 zo dňa 18.09.2019 o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2011 v sume 2.191,97 eur.

2. V správnej žalobe žalobca navrhol zrušiť preskúmané rozhodnutie ako i rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Žiadal tiež priznať právo na úplnú náhradu trov konania.

II.

Administratívne konanie

3. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu (začatú dňa 11.11.2014) na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia roku 2011 január 2011, február 2011, marec 2011, apríl 2011, máj 2011, júl 2011, august 2011, november 2011, december 2011.

4. Daňová kontrola bola opakovane prerušená a to podľa preskúmaného rozhodnutia v čase:

- od 04.03.2015 do 12.06.2016 (ďalej aj „prvé prerušenie“),
- od 30.08.2016 do 22.03.2018 (ďalej aj „druhé prerušenie“),
- od 20.04.2018 do 26.04.2018 (ďalej aj „tretie prerušenie“),
- od 10.05.2018 do 01.07.2018 (ďalej aj „štvrté prerušenie“),

5. Protokol z daňovej kontroly č. 102102712/2018 zo dňa 23.10.2018 (ďalej aj „protokol z daňovej kontroly“) bol daňovému subjektu doručený dňa 25.10.2018.

6. Správca dane rozhodnutím č. 102189136/2019 zo dňa 18.09.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 v sume 2.191,97 eur.

7. Správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do Maďarskej republiky (§ 43 a súv. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov /ďalej aj „zákon o DPH“/) v reťazci dodania tovaru (betonárskej ocele):

- CELSA Huta Ostrowiec sp. zoo -> žalobca -> Acélker kft. -> ArcelorMittal Distribution Hungary Kft.

8. Vychádzajúc z rozhodnutia správca dane mal byť žalobca súčasťou reťazca, v ktorom sa vyskytol daňový podvod na úrovni obchodnej spoločnosti Acélker kft.. Dôvodom nepriznania práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty daňovému subjektu bolo konštatovanie účasti žalobcu na daňovom podvode pri tomto reťazci dodania.

9. Daňový subjekt sa s rozhodnutím správca dane nestotožnil a podal proti nemu odvolanie zo dňa 17.10.2019.

10. V preskúvanom rozhodnutí sa žalovaný stotožnil s rozhodnutím správca dane a toto rozhodnutie potvrdil.

III.

Súdne konanie

11. Správna žaloba – žalobné body vyplývajúce z obsahu správnej žaloby sú nasledujúce:

A/ Prerušenie daňovej kontroly a trvanie daňovej kontroly

- nebola dodržaná lehota podľa § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“), ktorá stanovuje, že daňová kontrola môže trvať najviac jeden rok od jej začatia,
- správca dane prerušil daňovú kontrolu napriek tomu, že vedel, že maďarská daňová správa už neposkytne dodatočné informácie k roku 2011,
- v rámci daňovej kontroly neboli dodržané lehoty v rámci medzinárodnej výmeny informácií a táto bola neprimeraná vzhľadom na požiadavky nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „nariadenie č. 904/2010“),
- výmena informácií nebola potrebná, keďže požadované informácie boli preverované u maďarskej správy v rokoch 2011/2012 a správca dane týmito informáciami disponoval,
- správca dane nedodržiaval pri žiadostiach o medzinárodnú výmenu informácií svoju povinnosť postupovať efektívne t. j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťovať informácie opakovane, resp. zisťovať totožné informácie opakovaným dožiadaním, či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti).

B/ Zánik práva vyrubiť daň

- vo veci došlo k zániku práva vyrubiť daň, keďže prerušenie daňovej kontroly sa nevzťahovalo na plynutie lehoty pre zánik práva vyrubiť daň.

C/ Nepreukázanie podvodného konania

- zo strany žalovaného nedošlo k preukázaniu účasti žalobcu na daňovom podvode,
- zo skutočnosti, že si žalobca neuplatňoval zmluvné sankcie nemožno vyvodiť účasť žalobcu na daňovom podvode,
- žalobca dostatočne vysvetlil účtovné nezrovnalosti, ktoré mu boli vytýkané,
- následná nekontaktnosť dodávateľa žalobcu neznamena, že došlo k účasti na daňovom podvode žalobcu,
- formálne nedostatky nemôžu predstavovať dôvod na odmietnutie práva na oslobodenie od dane.

D/ Nesprávne právne posúdenie dôkazného bremena

- zo strany správcu dane došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu dôkazného bremena, keďže sa od žalobcu vyžadovalo preukázanie takých skutočností, ktoré sa týkali jeho dodávateľov a presahovali rámec možností na strane žalobcu.

E/ Nedostatočné zistenie skutkového stavu

- žalovaný nevykonával dôkazy v prospech daňového subjektu,
- žalovaný postupoval vo veci nesprávne a v rozpore s právnou istotou žalobcu, keďže predchádzajúce daňové kontroly týkajúce sa tej istej komodity a tých istých subjektov dospeli k rozdielnym záverom.

12. Uznesením Okresného súdu Košice I, sp.zn. 32K/3/2020 zo dňa 23.06.2020 bol vyhlásený konkurz na majetok žalobcu. Správca podstaty žalobcu JUDr. Marek Radačovský podal návrh na pokračovanie v konaní dňa 21.08.2020, čím sa podľa § 47 ods. 4 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

13. Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe zo dňa 21.09.2020 – skutkové tvrdenia a právne argumenty, ktoré vyplývajú z jeho obsahu sú nasledujúce:

- prerušenie daňovej kontroly zakladá tiež prerušenie lehoty pre zánik práva vyrubiť daň a to s poukazom na § 46 ods. 10 daňového poriadku,
- žalovaný poukázal na to, že štatutárny orgán spoločnosti musí mať dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať riziká z toho obchodovania,
- odkázal na závery preskúmaného rozhodnutia

14. Uznesením Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/47/2020 – 76 zo dňa 19.10.2020 bol zamietnutý návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe. Toto uznesenie nadobudlo právoplatnosť dňa 29.10.2020.

15. Replika žalobcu zo dňa 26.01.2021 – skutkové tvrdenia a právne argumenty, ktoré vyplývajú z jej obsahu sú nasledujúce:

- žalobca uviedol, že tvrdenia správcu dane o účasti žalobcu na daňovom podvode sú založené iba na domnienkach,
- v ostatnom žalobca zotrval na svojich predchádzajúcich právnych argumentoch a skutkových tvrdeniach.

16. Dňa 08.03.2021 bola žalovanému doručená replika žalobcu zo dňa 26.01.2021, ku ktorej sa žalovaný už nevyjadril.

17. S účinnosťou od 01.06.2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach (ďalej aj správny súd alebo súd). 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, na ktorom je vec vedená pod sp.zn. KE-8S/47/2020.

18. Vo veci bolo nariadené pojednávanie na deň 18.07.2024. Na tomto pojednávaní sa zúčastnili právny zástupca žalobcu a žalovaný. Právny zástupca žalobcu nad rámec predchádzajúcich skutočností uviedol, že zo strany žalovaného došlo k zmiešaniu dôvodov pre nepriznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty a to ako hmotnoprávných dôvodov, tak aj dôvodov založených na účasti na daňovom podvode žalobcu. Pokračoval, že inštitút daňového podvodu nemôže byť voči žalobcovi uplatnený, keďže k úniku na dani malo dôjsť až na nasledujúcich stupňoch reťazca dodaní. V ostatnom zotrvali žalobca a žalovaný na svojich predchádzajúcich skutkových tvrdeniach a právnych argumentoch. Správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia, priebehu administratívneho konania ako aj po preskúmaní súdneho a administratívneho spisu na pojednávaní konanom dňa 18.07.2024 vyhlásil tento rozsudok, ktorým žalobu zamietol.

IV.

Aplikované ustanovenia právnych predpisov

19. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) 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.

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

21. 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.

22. 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.

23. Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

24. Podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku 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.

V.

Posúdenie správnym súdom

25. Správny súd sa oboznámil s preskúmaným rozhodnutím, rozhodnutím správcu dane, konaním, ktoré ich vydaniu predchádzalo, a súvisiacim administratívnym spisom ako i súdnym spisom. Vo svetle žalobných bodov tieto posúdil a dospel k nasledovným záverom.

26. Na úvod je potrebné uviesť, že daň z pridanej hodnoty upravená zákonom o DPH je harmonizovanou daňou a je súčasťou právneho rámca spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty je upravený prameňmi práva Európskej únie predovšetkým Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty: Ú. v.

EÚ L 347, 11.12.2006, s. 1 – 118 (ďalej aj „smernica o DPH“). Z uvedeného dôvodu „k aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdnym dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Ide o normy východiskovo európske (v tom zároveň slovenské) a následne o normy vnútroštátne. Uvedená smernica o DPH zavádza spoločný a hlavne jednotný systém DPH v Európskej únii aj v rámci budovania jednotného trhu. Tento jednotný systém je neprípustné narúšať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzií predpisov upravujúcich DPH, či národných verzií interpretácie smernice o DPH. Spoločný a jednotný systém má zmysel, ak je skutočne jednotný, pričom v tomto smere je rola Súdneho dvora nezastupiteľná a vnútroštátne súdy s ním musia spolupracovať, a to aj vo svetle zásad naposledy uvedených v rozsudku z 6. októbra 2021 vo veci Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi and Catania Multiservizi, sp. zn. C-561/19“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 15.02.2022, sp. zn. IV. ÚS 86/2022, body 22 a 23).

A. Trvanie daňovej kontroly

27. Správny súd zistil, že daňová kontrola začala podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku dňa 11.11.2014 o 9:00 hod (oznámenie o začatí daňovej kontroly zo dňa 14.10.2014, administratívny spis, č.l. 3-4). Daňová kontrola skončila dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly (administratívny spis, č.l. 1970-2107) spolu s výzvou na vyjadrenie k protokolu zo dňa 23.10.2018 (administratívny spis, č.l. 2108) žalobcovi dňa 24.10.2018. Daňová kontrola vrátane prerušenia takto trvala: 1444 dní. Pri takejto dĺžke daňovej kontroly vrátane prerušenia sa jednalo o obzvlášť výrazné prekročenie časového rámca, ktorý je predpokladaný zákonom pre začiatok a skončenie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku.

28. Vo vyššie uvedenej súvislosti správny súd poukazuje na právny záver Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“): „Počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú. A tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú“ (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 8. 3. 2017, sp. zn. III. ÚS 726/2016). Nevyhnutným dôsledkom takéhoto výkladu inštitútu prerušenia daňovej kontroly je, že samotná dĺžka daňovej kontroly vrátane prerušenia prekračujúca zákonnú lehotu podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku nevyvoláva nezákonnosť daňovej kontroly. Pri posudzovaní zákonnosti daňovej kontroly z hľadiska jej dĺžky je potrebné prihliadnuť v prvom rade na okolnosti týkajúce sa jednotlivých prerušení daňovej kontroly.

29. V prípade posudzovania prerušenia daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku z dôvodu potreby získania informácie prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj „MVI“) je potrebné posúdiť:

- či ku dňu, od ktorého bola daňová kontrola prerušená bol splnený zákonný dôvod prerušenia daňovej kontroly, ktorým je samotná potreba správcu dane získať informácie prostredníctvom MVI (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp.zn. 2Sžfk/16/2019 zo dňa 27. 10. 2021, ods. 39),
- či rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly spĺňa zákonné náležitosti a bolo doručené daňovému subjektu,
- či deň oznámený ako deň, v ktorom došlo k pominutiu dôvodov prerušenia daňovej kontroly, zodpovedá dňu ukončenia procesného postupu získavania informácií prostredníctvom MVI, ktorým je v prvom rade poskytnutie konečnej odpovede buď obsahujúcej informácie v rozsahu vymedzenom správcou dane, alebo formálne oznámeným odmietnutím poskytnutia vyžiadaných informácií (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 1Sžfk/47/2021, zo dňa 14. 12. 2022, ods. 41, 42).
- či sa ukončenie získavania informácií prostredníctvom MVI vzťahuje k žiadosti o MVI, ktorá bola účelná a teda, ktorou bol požadovaný taký okruh informácií, ktoré bezprostredne súvisia s daňovou kontrolou. Pri posudzovaní účelnosti sa nemá prihliadať na výsledok MVI, a teda na použiteľnosť alebo použitie získaných informácií (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 1Sžfk/47/2021, zo dňa 14. 12. 2022, ods. 41, 42),
- či príslušná žiadosť o MVI nebola podaná v rozpore so zásadou efektivity a teda, že príslušné informácie neboli požadované po častiach alebo opakovane (veľký senát Najvyššieho správneho súdu SR, sp.zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. 03. 2024, rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp.zn. 5Sžfk/3/2018).

30. Z vyššie uvedeného podľa správneho súdu vyplýva, že pri prerušení daňovej kontroly v dôsledku viacerých žiadostí o MVI je potrebné vždy posudzovať najprv tú zo žiadostí o MVI, na ktorú dostal správca dane odpoveď ako na poslednú. Pri tejto žiadosti o MVI je potrebné posúdiť, či ňou bola požadovaná relevantná informácia, ktorá súvisela s daňovou kontrolou. Zároveň je potrebné posúdiť, či vo veci tejto žiadosti správca dane postupoval efektívnym spôsobom (nejedná sa o opakované požadovanie tej istej informácie alebo o požadovanie informácie po častiach). Ak by tomu tak pri tejto žiadosti o MVI nebolo, potom je potrebné určiť, že k odpadnutiu dôvodov prerušenia daňovej kontroly došlo v ten skorší moment, kedy bola ukončená medzinárodná výmena informácií vo veci poslednej zo žiadostí o MVI, ktorá takéto požiadavky spĺňa. Takýmto postupom je možné overiť, či do časového úseku prerušenia daňovej kontroly spadá iba ten časový úsek, počas ktorého skutočne trvali dôvody na prerušenie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku. V prípade, ak by žiadna zo žiadostí o MVI, pre ktorú bola daňová kontrola prerušená, nespĺňala uvedené požiadavky, potom by nebol vo veci daný dôvod prerušenia daňovej kontroly, a preto príslušný čas prerušenia by sa započítaval do celkového času daňovej kontroly.

31. Na základe vyššie uvedených východísk správny súd preskúmal jednotlivé prerušenia, ku ktorým došlo počas daňovej kontroly.

Prvé prerušenie daňovej kontroly

32. Správca dane daňovú kontrolu prvýkrát prerušil odo dňa 04.03.2015, a to rozhodnutím správcu dane č.j. 9810401/53/395835/2015 zo dňa 23.02.2015 (č.l. 476-477 administratívneho spisu), v ktorom ako dôvod prerušenia daňovej kontroly označil správca dane viacero žiadostí o MVI, ktoré realizoval pre vydaním tohto rozhodnutia (administratívny spis, č.l. 389-394 a nasl.). Dátum prerušenia daňovej kontroly stanovil správca dane v súlade s § 61 ods. 3 daňového poriadku. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo doručené žalobcovi.

33. V oznámení č. 103351341/2016 zo dňa 15.06.2016 správca dane uviedol, že dňa 13.06.2016 (administratívny spis, č.l. 891) pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly (§ 61 ods. 4 daňového poriadku). Tento deň mal byť dňom, kedy správca dane získal doplňujúcu odpoveď (administratívny spis, č.l. 833-890) na žiadosť o MVI č.j. 9810401/5395835/2015 zo dňa 23.02.2015 týkajúcu sa obchodnej spoločnosti Jepsen Stahl Handels GmbH (administratívny spis, č.l. 409-455).

34. Žiadosť o MVI č.j. 9810401/5395835/2015 zo dňa 23.02.2015 bola zahrnutá medzi dôvodmi na prerušenie daňovej kontroly v rozhodnutí č.j. 9810401/5395835/2015 zo dňa 23.02.2015.

35. V žiadosti o MVI č.j. 9810401/5395835/2015 zo dňa 23.02.2015 požadoval správca dane okrem iného informácie týkajúcej sa nákupu tovaru /hutný materiál/ Jepsen Stahl Handels GmbH (preprava tovaru, cena tovaru, miesto vykládky tovaru, miesto nakládky tovaru) v reťazci dodania, na ktorom sa podieľal žalobca (protokol z daňovej kontroly, s. 109). Z uvedeného vyplýva, že takouto žiadosťou o MVI požadoval správca dane informácie relevantné pre účely daňovej kontroly.

36. Keďže sa jednalo o prvé prerušenie daňovej kontroly správny súd nezistil, že by správca dane žiadosťou o MVI č.j. 9810401/5395835/2015 zo dňa 23.02.2015 požadoval informácie v rozpore s požiadavkou efektivity (požadovanie tých istých informácií opakovane, požadovanie informácií po častiach).

37. Správny súd podotýka, že sa jedná o pomerne dlhé prerušenie daňovej kontroly. Avšak prvé prerušenie daňovej kontroly sa týkalo viacerých žiadostí o MVI realizovaných vo vzťahu k Maďarskej republike, Rakúskej spolkovej republike a Českej republike. Ďalej správny súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane urgoval poskytnutie informácií podľa žiadostí o MVI a to okrem iného vo veci:

- žiadosti o MVI týkajúcej sa subjektu: ArcelorMittal Distribution urgenciou zo dňa 10.07.2015, 03.11.2015 (administratívny spis, č.l. 401- 408),
- žiadosti o MVI týkajúcej sa subjektu: Jepsen Stahl Handels GmbH urgenciou zo dňa 10.07.2015, 18.01.2016 (administratívny spis, č.l. 409- 445),

- žiadosť o MVI týkajúcu sa subjektu: Acelker Kft. urgenciou zo dňa 10.07.2015, 18.01.2016 (administratívny spis, č.l. 446- 452),
- žiadosť o MVI týkajúcu sa subjektu: CITY Star Point Kft. urgenciou zo dňa 10.07.2015, 03.11.2015, 18.01.2016 (administratívny spis, č.l. 453- 462),

38. Správca dane počas prerušenia daňovej kontroly nebol nečinný, ale vyvíjal aktivitu k urýchleniu poskytnutia informácií. Na základe uvedeného dospel správny súd k záveru, že prvé prerušenie daňovej kontroly bolo zákonné.

39. Z hľadiska času, kedy odpadli dôvody prerušenia daňovej kontroly správny súd z administratívneho spisu zistil, že odpoveď na žiadosť o MVI č.j. 9810401/5395835/2015 zo dňa 23.02.2015 bola interným emailom finančnej správy preposlaná dňa 10.06.2016 z Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky p. D. A. C. kontaktnej osobe pre MVI na Daňovom úrade Košice. Príslušná zamestnankyňa túto odpoveď preposlala dňa 13.06.2026 povereným zamestnancom na výkon daňovej kontroly p. D. E. D., p. D. F. B. (poverenie na výkon daňovej kontroly č. 9810401/5/4631130/2014 zo dňa 14.10.2014, administratívny spis, č.l. 1-2).

40. Vo vyššie uvedenej súvislosti správny súd posudzoval, či bolo možné považovať doručenie odpovede na žiadosť o MVI č.j. 9810401/5395835/2015 zo dňa 23.02.2015 p. D. A. C. kontaktnej osobe pre MVI na Daňovom úrade Košice za odpadnutie dôvodov na prerušenie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 4 daňového poriadku už dňa 10.06.2016. Podľa názoru správneho súdu daňová kontrola je síce vykonávaná správcou dane (v tomto prípade Daňovým úradom Košice), avšak je zároveň vykonávaná konkrétnymi zamestnancami správcu dane poverenými na výkon príslušnej daňovej kontroly (§ 45 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, § 45 ods. 2 daňového poriadku). Preto až v prípade, ak je príslušná odpoveď doručená príslušným zamestnancom povereným na výkon daňovej kontroly, možno konštatovať o tom, že na strane správcu dane odpadli dôvody na prerušenie daňovej kontroly. K opačnému záveru by bolo možné dospieť iba v prípade, ak by bol čas od doručenia odpovede na žiadosť o MVI po doručenie tejto odpovede samotným zamestnancom povereným na výkon daňovej kontroly zrejme neprimeraný. Avšak k takémuto zrejme neprimeranému časovému presahu vo veci nedošlo. Zároveň žalobca v žalobných bodoch nevytýkal, že časový úsek od 10.06.2016 do 13.06.2016 nemá byť zohľadnený v rámci prvého prerušenia daňovej kontroly. Na základe uvedeného, ak by aj vo vzťahu k tejto otázke prijal správny súd opačný záver, nemohol by na túto skutočnosť prihliadnúť pri svojom rozhodovaní.

41. Na základe vyššie uvedeného dospel správny súd k záveru, že dôvod na prerušenie daňovej kontroly trval od 04.03.2015 do 12.06.2016. Správny súd ustálil, že prvé prerušenie daňovej kontroly teda trvalo: 467 dní.

Druhé prerušenie daňovej kontroly

42. Správca dane daňovú kontrolu druhýkrát prerušil odo dňa 30.08.2016 a to rozhodnutím správcu dane č.j. 103794453/2016 zo dňa 25.08.2016 (administratívny spis, č.l.1041-1042), v ktorom ako dôvod prerušenia daňovej kontroly označil správca dane viacero žiadostí o MVI, ktoré realizoval pre vydaním tohto rozhodnutia (administratívny spis, č.l. 936 – 943 a nasl.). Dátum prerušenia daňovej kontroly stanovil správca dane v súlade s § 61 ods. 3 daňového poriadku. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo doručené žalobcovi.

43. V oznámení č. 100624456/2018 zo dňa 26.03.2018 správca dane uviedol, že dňa 23.03.2018 (administratívny spis, č.l. 1210) pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly (§ 61 ods. 4 daňového poriadku). Tento deň mal byť dňom, kedy správca dane získal odpoveď (administratívny spis, č.l. 1200-1209) na žiadosť o MVI č.j. 1459950/2016 zo dňa 23.08.2016 týkajúcu sa obchodnej spoločnosti MAX BB Trade Kft. (administratívny spis, č.l. 1030 -1037).

44. Žiadosť o MVI č.j. 1459950/2016 zo dňa 23.08.2016 bola zahrnutá medzi dôvodmi na prerušenie daňovej kontroly v rozhodnutí č.j. 103794453/2016 zo dňa 25.08.2016.

45. V príslušnej žiadosti o MVI č.j. 1459950/2016 zo dňa 23.08.2016 požadoval správca dane okrem iného skutkové informácie týkajúce sa prepravy tovaru dodaného žalobcom pre obchodnú spoločnosť City-Star Point Kft., ktoré mala realizovať obchodná spoločnosť MAX BB Trade Kft. Táto žiadosť

nebola iba všeobecného charakteru, ale požadovala informácie týkajúce sa objednávateľa prepravy, dokumentov o preprave vrátane CMR a ďalej okrem iného poskytnutie informácie o tom, či bol tovar vyložený v skladoch obchodnej spoločnosti JP Femker Kft.

46. Maďarská daňová správa v odpovedi na žiadosť o MVI č.j. 1459950/2016 zo dňa 23.08.2016 uviedla, že u MAX BB Trade Kft. nebolo možné začať daňovú kontrolu, keďže táto spoločnosť bola zrušená dňa 13.07.2015. Dokladmi predloženými touto spoločnosťou k 2. kvartálu roku 2011 maďarská daňová správa naďalej nedisponuje.

47. Napriek vyššie uvedenému reŕazec dodania medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou City-Star Point Kft bol jedným z reŕazcov, ktorý bol relevantný pre účely daňovej kontroly (protokol z daňovej kontroly, s. 125). Preto podľa názoru správneho súdu správca dane žiadosťou o MVI č.j. 1459950/2016 zo dňa 23.08.2016 požadoval informácie, ktoré boli relevantné pre účely daňovej kontroly. Na základe uvedeného správny súd považoval žiadosť o MVI č.j. 1459950/2016 zo dňa 23.08.2016 za účelnú.

48. Správca dane nepožiadaval o MVI vo vzťahu k obchodnej spoločnosti MAX BB Trade Kft. v rámci daňovej kontroly skoršou žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií. Správny súd preto nezistil, aby sa v prípade žiadosti o MVI č.j. 1459950/2016 zo dňa 23.08.2016 jednalo o opakovanú žiadosť o tie isté informácie alebo o žiadosť o informácie po častiach.

49. Zároveň správny súd hodnotil, či správca dane nemal v súlade s požiadavkou efektivity požiadať o príslušné informácie skoršou žiadosťou o MVI v rámci prvého prerušenia daňovej kontroly. V tejto súvislosti správny súd zistil, že v rámci prvého prerušenia daňovej kontroly žiadal správca dane o informácie týkajúce sa samotnej obchodnej spoločnosti City-Star Point Kft.(administratívny spis, č.l. 453-462). Následne na základe takejto medzinárodnej výmeny informácií dospel správca dane k záveru o potrebe podať žiadosť o MVI taktiež vo vzťahu k obchodnej spoločnosti MAX BB Trade Kft.. V tejto súvislosti správca dane v žiadosti o MVI č.j. 1459950/2016 zo dňa 23.08.2016 výslovne uviedol, že obchodná spoločnosť City-Star Point Kft. je nekontaktná a nekomunikuje s maďarskou daňovou správou, pričom je potrebné preveriť miesto vykládky tovaru (adresu skladu alebo logistického centra). Aj z uvedeného možno určiť, že žiadosť o MVI č.j. 1459950/2016 zo dňa 23.08.2016 reaguje na informácie zistené v rámci predchádzajúceho prerušenia daňovej kontroly. Správny súd preto nepovažoval podanie tejto žiadosti o MVI až počas druhého prerušenia daňovej kontroly za taký postup, ktorý by odporoval požiadavke efektivity pri výkone daňovej kontroly.

50. Správny súd zistil, že predchádzajúcu odpoveď vo veci žiadosti o MVI týkajúcej sa obchodnej spoločnosti JP Femker Kft získal správca dane už dňa 22.09.2017 (administratívny spis, č.l. 1161-1183). Za týchto okolností je na mieste otázka, či správca dane postupoval správne, pokiaľ čakal na poskytnutie odpovede vo veci žiadosti o MVI týkajúcej sa obchodnej spoločnosti MAX BB Trade Kft.. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane urgoval poskytnutie odpovede na žiadosť o MVI týkajúcu sa obchodnej spoločnosti MAX BB Trade Kft., a to urgenciou zo dňa 27.11.2017. Zároveň z vecného hľadiska, informácie týkajúce sa prepravy tovaru sú obzvlášť významné pri posudzovaní podmienok oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru s pohyblivou dodávkou. Podľa správneho súdu za týchto okolností spadalo do diskrečnej právomoci správcu dane považovať informácie týkajúce sa obchodnej spoločnosti MAX BB Trade Kft za natoľko významné, aby nepokračoval v daňovej kontrole až do získania odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa tejto obchodnej spoločnosti.

51. Taktiež druhé prerušenie sa vyznačovalo pomerne dlhým časovým úsekom, po ktorý bola daňová kontrola prerušená. Správny súd z administratívneho spisu ďalej zistil, že počas druhého prerušenia daňovej kontroly správca dane urgoval poskytnutie informácií podľa žiadostí o MVI taktiež okrem iného vo veci:

- žiadosti o MVI týkajúcej sa subjektu: JP Femker Kft urgenciou zo dňa 01.07.2017 (administratívny spis, č.l. 1015- 1029),

- žiadosti o MVI týkajúcej sa subjektu: OAM Ozdi Kft urgenciou zo dňa 01.12.2016 (administratívny spis, č.l. 1007- 1014).

52. Správca dane počas prerušenia daňovej kontroly nebol nečinný, ale vyvíjal aktivitu k urýchleniu poskytnutia informácií. Na základe vyššie uvedeného dospel správny súd k záveru, že druhé prerušenie daňovej kontroly bolo zákonné.

53. Z hľadiska času, kedy odpadli dôvody prerušenia daňovej kontroly správny súd z administratívneho spisu zistil, že odpoveď na žiadosť o MVI č.j. 1459950/2016 zo dňa 23.08.2016 bola interným emailom finančnej správy preposlaná z Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Daňovému úradu Košice dňa 23.03.2018. Daňový úrad Košice túto odpoveď preposlal dňa 23.03.2028 povereným zamestnancom na výkon daňovej kontroly.

54. Na základe vyššie uvedeného dôvod na prerušenie daňovej kontroly trval od 30.08.2016 do 22.03.2018. Správny súd ustálil, že prvé prerušenie daňovej kontroly teda trvalo: 570 dní.

Tretie prerušenie daňovej kontroly

55. Správca dane daňovú kontrolu tretikrát prerušil odo dňa 20.04.2018, a to rozhodnutím správcu dane č.j. 100762341/2018 zo dňa 18.04.2018 (administratívny spis, č.l. 1255-1256), v ktorom ako dôvod prerušenia daňovej kontroly označil žiadosť o MVI zo dňa 16.04.2018 (pozn. správneho súdu jedná sa o žiadosť o MVI č. 130000013304/18, týkajúcu sa G. H., ktorý bol v roku 2011 konateľom obchodných spoločností Inkurencia Kft, Acelkér Kft, administratívny spis, č.l. 1211 - 1254). Dátum prerušenia daňovej kontroly stanovil správca dane v súlade s § 61 ods. 3 daňového poriadku. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo doručené žalobcovi.

56. V oznámením č. 100846787/2018 zo dňa 27.04.2018 správca dane uviedol, že dňa 27.04.2018 (administratívny spis, č.l. 1258) pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly (§ 61 ods. 4 daňového poriadku). Tretie prerušenie daňovej kontroly teda malo trvať: 7 dní.

57. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že žiadosť o MVI č. 146734/2016 týkajúcu sa G. H. realizoval správca dane taktiež počas druhého prerušenia daňovej kontroly (administratívny spis, č.l. 1038-1040). Správny súd preto posudzoval, nakoľko tieto žiadosti o MVI obsahovo súvisia.

58. V prvej žiadosti o MVI č. 146734/2016 požadoval správca dane o vykonanie výsluchu svedka G. H.. Na túto žiadosť o MVI obdržal správca dane odpoveď (administratívny spis, č.l. 1076 - 1083), v ktorej bolo uvedené:

- žiadosť nebola zaslaná na správnom formulári (pozn. súdu, v odpovedi sa uvádza, že správne sa malo jednať o SCAC formulár),
- žiadosť podľa maďarského zákona nemožno spracovať, keďže bola zaslaná ohľadom štatutárneho orgánu maďarskej spoločnosti (pozn. v odpovedi použitý výraz „riaditeľ HU spoločnosti“),

59. V druhej žiadosti o MVI č. 130000013304/18 správca dane požadoval vykonanie výsluchu G. H., pričom v žiadosti uviedol zoznam otázok, ktoré mali byť tomuto svedkovi maďarskou daňovou správou položené. Popri vyššie uvedenom požadoval správca dane žiadosťou o MVI č. 130000013304/18 o zaslanie sumy nedoplatkov, ktoré boli za rok 2011 odpísané u spoločností Inkurencia Kft a Acelkér Kft. Žiadosť o MVI č. 130000013304/18 bola zamietnutá maďarskou daňovou správou z dôvodu, že požadované obdobie roku 2011 bolo mimo limitov na vykonanie daňovej kontroly podľa maďarskej legislatívy (administratívny spis, č.l. 1257).

60. Správca dane získal odpoveďou na žiadosť o MVI č. 146734/2016 (administratívny spis, č.l. 1076 - 1083) informácie, podľa ktorých nebolo možné realizovať výsluch G. H. ako svedka z dôvodu zákonnej prekážky na strane maďarskej daňovej správy. Táto skutočnosť nezávisela od toho, že predchádzajúcu žiadosť správca dane podal na nesprávnom formulári. Preto podaním obsahovo v podstate zhodnej žiadosti na formulári SCAC nebolo spôsobilé privodiť možnosť vykonania požadovaného výsluchu G. H..

61. Na základe vyššie uvedeného žiadosť o MVI č. 130000013304/18 neobsahovala takú požiadavku na poskytnutie informácie alebo otázku, ktorú by bolo možné hodnotiť ako účelne položenú na základe predchádzajúcich výsledkov realizovanej medzinárodnej výmeny informácií. V tejto súvislosti nebolo možné prihladiť na požadované informácie týkajúce sa obchodných spoločností Inkurencia Kft

a Acelkér Kft, keďže tieto mali byť správne realizované prostredníctvom samostatných žiadostí o MVI zamietnutie žiadosti o MVI č. 130000013304/18, administratívny spis, č.I. 1257).

62. Z uvedeného vyplýva, že len formálne podanie žiadosti o MVI č. 130000013304/18, bez toho, aby táto obsahovala účelnú požiadavku spôsobilú privodiť získanie relevantnej informácie pre výkon daňovej kontroly nemožno považovať za naplnenie dôvodu podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku. V rozhodnutí správcu dane č.j. 100762341/2018 zo dňa 18.04.2018 bolo podanie žiadosti o MVI č. 130000013304/18 označené ako jediný dôvod o prerušení daňovej kontroly. Za týchto okolností bolo takéto rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydané bez materiálnej väzby na zákonný dôvod prerušenia daňovej kontroly predpokladaný zákonom. Preto účinky prerušenia daňovej kontroly na základe rozhodnutia správcu dane č.j. 100762341/2018 zo dňa 18.04.2018 nenastali. Z tohto dôvodu je potrebné do celkovej dĺžky trvania daňovej kontroly zahrnúť dobu tretieho prerušenia v celkovej dĺžke: 7 dní.

Štvrté prerušenie daňovej kontroly

63. Správca dane daňovú kontrolu štvrtýkrát prerušil odo dňa 10.05.2018, a to rozhodnutím správcu dane č.j. 100909564/2018 zo dňa 09.05.2018 (administratívny spis, č.I. 1269-1270). v ktorom ako dôvod prerušenia daňovej kontroly označil žiadosť o MVI č. 130000013909/2018 zo dňa 04.05.2018 (pozn. správneho súdu jedná sa o žiadosť o MVI týkajúcu sa obchodnej spoločnosti Inkurencia Kft., administratívny spis, č.I. 1271 - 1302) a žiadosť o MVI č. 130000013912/2018 zo dňa 04.05.2018 pozn. správneho súdu jedná sa o žiadosť o MVI týkajúcu sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft., administratívny spis, č.I. 1303 - 1324). Dátum prerušenia daňovej kontroly stanovil správca dane v súlade s § 61 ods. 3 daňového poriadku. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo doručené žalobcovi.

64. V oznámením č. 101270110/2018 zo dňa 03.07.2018 správca dane uviedol, že dňa 02.07.2018 (administratívny spis, č.I. 1325) pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly (§ 61 ods. 4 daňového poriadku). Štvrté prerušenie daňovej kontroly malo trvať: 53 dní.

65. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že žiadosť o MVI č. 9810401/5/364469/2015 týkajúcu sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft. realizoval správca dane taktiež počas prvého prerušenia daňovej kontroly (administratívny spis, č.I. 446-452). Na základe uvedeného správny súd posudzoval obsahovú súvislosť žiadosti o MVI č. 130000013912/2018 zo dňa 04.05.2018 (administratívny spis, č.I. 1303 - 1324) a žiadosťou o MVI č. 9810401/5/364469/2015 (administratívny spis, č.I. 446-452).

66. Zo žiadosti o MVI č. 130000013912/2018 zo dňa 04.05.2018 správny súd zistil, že žiadosťou požiadal správca dane maďarskú daňovú správu o poskytnutie informácie o daňových nedoplatkoch na dani z pridanej hodnoty obchodnej spoločnosti Acelkér Kft v roku 2011 a zároveň požiadal o overenie toho, či údaje zo systému VIES týkajúce sa dodaní spoločnosti Acelkér Kft zodpovedajú údajom deklarovaným žalobcom. Žiadosťou o MVI č. 9810401/5/364469/2015 požadoval správca dane obdobné informácie, a to okrem inej informácie ohľadom plnenia daňových povinností obchodnou spoločnosťou Acelkér Kft voči daňovému úradu vrátane evidencie nedoplatkov. Zároveň správca dane v tejto žiadosti o MVI požadoval zaslanie všetkých daňových priznaní na dani z pridanej hodnoty za roky 2011 a 2012. (administratívny spis, č.I. 446-452). Preto je zrejmé, že žiadosť o MVI č. 130000013912/2018 zo dňa 04.05.2018 a žiadosť o MVI č. 9810401/5/364469/2015 (administratívny spis, č.I. 446-452) sa do určitej miery obsahovo prekrývajú.

67. Napriek uvedenému vo veci odpovede na žiadosť o MVI č. 146734/2016 (administratívny spis, č.I. 1076 - 1083) ako aj v zamietnutí žiadosti o MVI č. 130000013304/18 (administratívny spis, č.I. 1257) maďarská daňová správa vyjadrila ochotu poskytnúť správcovi dane dodatočné informácie týkajúce sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft a to:

- výsledky predchádzajúcich daňových kontrol (ak sa takéto uskutočnili), avšak žiadosť musí byť adresovaná ohľadom maďarských obchodných spoločností, nie ich štatutárny orgán (administratívny spis, č.I. 1076 - 1083),
- žiadosti majú byť podané osobitne pre obchodnú spoločnosť Acelkér Kft a Inkurencia Kft (administratívny spis, č.I. 1257)

68. Uvedeným spôsobom maďarská daňová správa vyjadrila ochotu poskytnúť správcovi dane dodatočné informácie aj po tom, ako mu odoslala predchádzajúcu odpoveď vo veci obsahovo obdobnej žiadosti o MVI (totožný obsah následne požadovanej informácie správcom dane bol oznámený maďarskej daňovej správe v rámci žiadosti o MVI č. 130000013304/18). Podľa názoru správneho súdu príslušná ochota daňovej správy členského štátu o možnosti poskytnutia ďalších informácií mohla správcovi dane indikovať, že predchádzajúce poskytnutie odpovede (administratívny spis, č.l. 570-671) bolo neúplné.

69. V tejto súvislosti správny súd podotýka, že voľný text odpovede na žiadosť o MVI č. 9810401/5/364469/2015 je pomerne strohý. Okrem iného sa v tejto odpovedi konštatuje, že Acelkér Kft (pozn. súdu doslovne citované): „Spol. Acélker Kft. predložila svoje priznanie za 2011-2013 správne. Jej povinnosť platiť daň nebola splnená, DS má nedoplatky.“ Dožiadaný orgán maďarskej daňovej správy sa však nevyjadruje konkrétne ku výsledkom prípadných daňových kontrol vykonaných u tejto obchodnej spoločnosti. (administratívny spis, č.l. 446-452).

70. Keďže táto žiadosť o MVI č. 130000013909/2018 zo dňa 04.05.2018 smerovala k vyplneniu potenciálnej medzery v rámci už poskytnutých informácií, nebolo možné podanie takejto žiadosti hodnotiť ako požadovanie informácií po častiach (tzv. kúskovanie).

71. Zároveň v žiadosti o MVI č. 130000013912/2018 zo dňa 04.05.2018 bola na rozdiel od predchádzajúcej žiadosti o MVI č. 9810401/5/364469/2015 (administratívny spis, č.l. 446-452) vznesená taktiež požiadavka na vypočutie G. H.. Správca dane v čase požiadavky o takéto vypočutie disponoval informáciou, že G. H. nebolo možné pre zákonnú prekážku vypočuť ako fyzickú osobu. Z tohto dôvodu požiadal o vypočutie G. H. v rámci úkonov medzinárodnej výmeny informácií ako konateľa na strane obchodnej spoločnosti Acelkér Kft. Až na základe odpovede žiadosti o MVI č. 130000013912/2018 zo dňa 04.05.2018 bol správcovi dane oznámený dôvod, pre ktorý nemožno vypočuť G. H. ani v rámci procesných úkonov týkajúcich sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft a to z dôvodu, že v danom čase obchodná spoločnosť Acelkér Kft už zanikla (odpoveď na žiadosť o MVI č. 130000013912/2018 zo dňa 04.05.2018, administratívny spis 1303 - 1324).

72. Z tohto dôvodu nevykazovalo prerušenie daňovej kontroly z dôvodu realizovania žiadosti o MVI č. 130000013304/18 také vady z hľadiska účelnosti a efektivity, aby bolo správnym súdom hodnotené ako nezákonné.

73. Pri posudzovaní času, kedy odpadli dôvody prerušenia daňovej kontroly, správny súd zistil, v administratívnom spise sa nenachádza údaj o tom, kedy bola konečná odpoveď vo veci žiadosti o MVI č. 130000013912/2018 zo dňa 04.05.2018 doručená zamestnancom správcu dane povereným na výkon daňovej kontroly. V administratívnom spise teda zároveň chýba akýkoľvek podklad, podľa ktorého možno usúdiť ako bol stanovený dátum 02.07.2018 ako deň, kedy odpadol dôvod prerušenia daňovej kontroly. Správny súd k tomu uvádza, že takýto chýbajúci podklad v administratívnom spise nemôže byť posudzovaný na ťarchu žalobcu.

74. Na druhej strane odpovede, ktoré boli získané pri medzinárodnej výmene informácií obsahujú údaj o dátume ich odoslania orgánom maďarskej daňovej správy. V prípade odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft (teda tej odpovede, ktorá mala byť odoslaná neskôr) sa jednalo o dátum 20.06.2018 (1303-1324). Žalobca v správnej žalobe namietal účelnosť štvrtého prerušenia daňovej kontroly. Preto správny súd v tomto žalobnom bode videl požiadavku posúdiť trvanie dôvodov prerušenia daňovej kontroly počas štvrtého prerušenia daňovej kontroly. Keďže v administratívnom spise chýba údaj o doručení odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft správcovi dane, tak je potrebné odvíjať odpadnutie dôvodu na prerušenie daňovej kontroly od dátumu odoslania odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft. Na základe uvedeného správny súd určil, že dôvod na prerušenie daňovej kontroly mohol trvať najneskôr ku dňu odoslania tejto odpovede t.j. 20.06.2018.

75. Na základe vyššie uvedeného dôvod na prerušenie daňovej kontroly trval od 10.05.2018 do 20.06.2018. Správny súd ustálil, že štvrté prerušenie daňovej kontroly teda trvalo: 42 dní.

Daňová kontrola ako celok

76. Správny súd po posúdení jednotlivých prerušení daňovej kontroly následne vyhodnotil dĺžku trvania daňovej kontroly ako celku. Podľa § 46 ods. 12 prvá veta daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Vychádza otázka ako posúdiť túto lehotu v prípade, ak sa v daňovej veci vyskytne viacero prerušení daňovej kontroly počítaných na dni. Podľa názoru správneho súdu má stanovenie zákonnej dĺžky daňovej kontroly v prepočte na dni zohľadniť okolnosti príslušnej daňovej veci ako aj pravidlá pre počítanie lehôt stanovené v § 27 ods. 3 daňového poriadku. Podľa § 27 ods. 3 daňového poriadku Lehoty určené podľa týždňov, mesiacov alebo rokov sa končia uplynutím toho dňa, ktorý sa svojím označením zhoduje s dňom, keď došlo k skutočnosti určujúcej začiatok lehoty. Ak nie je taký deň v mesiaci, končí lehota posledným dňom mesiaca. U žalobcu daňová kontrola začala dňa 11.11.2014, a teda posledným dňom lehoty jedného roka na jej ukončenie bol deň 11.11.2015. Časový úsek maximálneho trvania daňovej kontroly u žalobcu je teda na dni počítaný od 11.11.2014 (vrátane) po 11.11.2015 (vrátane).

77. Vo veci trvala daňová kontrola vrátane jednotlivých prerušení 1444 dní. Tento časový úsek je potrebné znížiť o dĺžku trvania jednotlivých prerušení daňovej kontroly, ktoré správny súd posúdil ako zákonné, a to o obdobie, počas ktorého trval na strane správcu dane dôvod na prerušenie daňovej kontroly: prvé prerušenie 467 dní, druhé prerušenie 570 dní a štvrté prerušenie 42 dní. Na základe uvedeného možno dospieť k záveru, že daňová kontrola bez prerušenia trvala: 365 dní. Daňová kontrola bola teda podľa správneho súdu ukončená v lehote podľa § 46 ods. 12 prvá veta daňového poriadku

78. Na druhej strane, bolo celková dĺžka trvania daňovej kontroly vrátane prerušenia na samej hranici rozumnej prípustnosti toho, koľko môže daňová kontrola trvať. Preto okrem okolností jednotlivých prerušení daňovej kontroly posudzoval správny súd zároveň aj to, či bola daňová kontrola ako celok proporcionálna z hľadiska individuálnych okolností daňovej veci (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/33/2019). Správny súd dospel v tomto smere k nasledujúcim záverom:

- závažnosť pochybností preverovaných správcov dane bola vysoká, keďže sa týkala úloh a vzťahov žalobcu na úrovni viacerých reťazcoch dodaní, v ktorých sa vyskytovalo podozrenie z daňového podvodu s miestom úniku na dani z pridanej hodnoty mimo tuzemska,
- počas daňovej kontroly bolo preverovaných viacero zahraničných prvkov týkajúcich sa dodávateľov a odberateľov žalobcu, ktorý sa nachádzali (alebo mali nachádzať) v Českej republike, Rakúskej spolkovej republike a Maďarskej republike,
- preverované okolnosti sa vyznačovali vysokou zložitou, keďže bolo preverovaných viacero zdaňovacích období s rôznymi subjektmi na pozícii dodávateľov, odberateľov a prepravcov,
- žalobca síce spolupracoval so správcov dane počas daňovej kontroly, avšak viaceré skutočnosti uvádzané žalobcom boli následne spochybnené zo strany správcu dane a žalovaného,
- vo veci sa jednalo o daňovú kontrolu vykonávanú za viacero zdaňovacích období a nešlo o daňovú kontrolu iba vo veci jedného zdaňovacieho obdobia,
- otázkou načasovania postupov a efektivity prerušenia daňovej kontroly sa správny súd zaoberal vyššie, pričom okrem tretieho prerušenia daňovej kontroly nezistil narušenie efektivity pri výkone daňovej kontroly. Zároveň v rámci prvého a druhého prerušenia daňovej kontroly urgoval správca dane poskytnutie jednotlivých odpovedí na žiadosti o MVI,
- počas daňovej kontroly nebolo žalobcovi uložené predbežné opatrenie podľa § 50 daňového poriadku, ktorým by došlo k bezprostrednému zásahu do subjektívnych práv žalobcu,
- žalobca do skončenia štvrtého prerušenia vôbec neurgoval skoršie skončenie daňovej kontroly a taktiež počas výkonu daňovej kontroly správcovi dane neuviedol ani také okolnosti, pre ktoré by mala daňová kontrola pri svojej dĺžke vrátane prerušenia pre žalobcu predstavovať neúnosný zásah.

79. Na základe vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že napriek dĺžke, ktorou sa vrátane prerušení vyznačovala daňová kontrola, túto nemožno vzhľadom na individuálne okolnosti daňovej veci považovať za neproporcionálnu.

80. Žalobca ďalej namietal, že prekročenie lehôt stanovených pre medzinárodnú výmenu informácií podľa nariadenie č. 904/2010 zo strany dožiadaného orgánu má za následok nezákonnosť ďalšieho prerušenia daňovej kontroly a zakladá pokračovanie v daňovej kontrole.

81. Súdny dvor EÚ v rozhodnutí C-186/20, HYDINA SK s.r.o. konštatoval, že výklad článku 10 nariadenia č. 904/2010 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie. Na základe uvedeného Najvyšší správny súd SR konštatoval (pozn. zvýraznenie doplnené správnym súdom): „Rešpektujúc právne záväzný názor Súdneho dvora Európskej únie dospel kasačný súd k záveru, že lehoty stanovené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu.“ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, 5Sžfk/34/2018, ods. 39).

82. Správny súd sa s vyššie uvedeným právnym názorom stotožnil a vo veci nevidí dôvod sa od tohto právneho názoru odchýliť. Na základe uvedeného nepovažoval správny súd tento žalobný bod za dôvodný.

83. Žalobca v rámci žalobných bodov ďalej namietal, že správca dane opakovane požadoval pri výmene informácií tie informácie, ktorými mal disponovať z iných daňových kontrol. Na druhej strane žalobca neuviedol, o ktoré konkrétne duplicitné informácie by sa malo jednať. Taktiež žalobca neuviedol pri tomto žalobnom bode ani to, ktorými konkrétnymi žiadosťami o MVI mal správca dane takéto duplicitné informácie požadovať. Správny súd posúdil jednotlivé prerušenia daňovej kontroly v nadväznosti na informácie, ktorými disponoval z administratívneho spisu. Žalobný bod, ktorý bol takto všeobecne formulovaný, neposkytuje dostatočný podklad pre iný záver ohľadom zákonnosti jednotlivých prerušení daňovej kontroly než ten, ktorý správny súd uviedol vyššie v tomto rozsudku. Na základe uvedeného považoval správny súd tento žalobný bod za nedôvodný.

84. Pre úplnosť správny súd dodáva, že si je vedomý toho, že podľa názoru Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky: „Ak správca dane usúdi, že vnútroštátne šetrenia nestačia a sú potrebné informácie od zahraničnej daňovej správy, mal by v rozhodnutí o prerušení konania identifikovať aspoň zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdaňovacie obdobie, ktorých sa žiadosť o MVI týka, aby kontrolovaný daňový subjekt vedel vyhodnotiť účelnosť MVI a prípadne sa domáhať preskúmania efektívnosti tohto postupu. Kasačný súd si je vedomý obmedzení v prístupe daňového subjektu k informáciám pri nazeraní do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie (§ 23 ods. 1 Daňového poriadku), avšak je toho názoru, aspoň rámcová informácia v naznačenom rozsahu obsiahnutá v odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly pre podanie žiadosti o MVI je nevyhnutná pre zabezpečenie ústavného práva kontrolovaného daňového subjektu na súdnu a inú právnu ochranu (čl. 46 Ústavy SR).“ Rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly neuvádzajú obchodné názvy zahraničného dodávateľa/odberateľa, ktorých sa týkali jednotlivé žiadosti o MVI. Taktiež tieto rozhodnutia neuvádzajú ani konkrétne zdaňovacie obdobie, na ktoré sa jednotlivé žiadosti o MVI vzťahujú. Namiesto uvedeného rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly špecifikujú, že sa žiadosti o MVI týkajú obdobia roku 2011 (teda kalendárneho roku, do ktorého spadajú zdaňovacie obdobia, pre ktoré bola vykonávaná daňová kontrola). Zároveň pri jednotlivých žiadosťiach o MVI bolo uvedené označenie krajiny spoločne s údajom o tom, či má byť preverovaná dodávka tovaru do alebo z takejto krajiny. Podľa názoru správneho súdu má byť vyššie uvedená požiadavka na obsahové náležitosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly posudzovaná v nadväznosti na konkrétne okolnosti určitej daňovej veci. V tomto prípade nenastala situácia, kedy by sa žalobca v priebehu daňovej kontroly neúspešne domáhal zistenia identity dodávateľov alebo zdaňovacích období, na ktoré sa vzťahovali jednotlivé žiadosti o MVI. Žalobca zároveň v správnej žalobe konkrétne nenamietal takýto nedostatok rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly. Na základe uvedeného mal správny súd za to, že rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly netrpia takouto vadou, pre ktorú by ich bolo potrebné, vo svetle žalobných bodov, považovať za nezákonné.

B Zánik práva vyrubiť daň

85. Žalobca namietal, že zo znenie § 46 ods. 10 daňového poriadku vyplýva, že vzhľadom na primerané použitie inštitútu prerušenia daňového konania upraveného v § 61 daňového poriadku na daňovú kontrolu, tak nezakladá prerušenie daňovej kontroly zároveň spočívajúce lehoty pre zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 daňového poriadku.

86. Žalobcov výklad príslušného ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku považuje správny súd za nesprávny. Príslušné ustanovenie § 46 ods. 10 daňového poriadku odkazuje na primerané použitie celého § 61 daňového poriadku, a teda nielen na použitie dôvodov prerušenia stanovených v § 61 ods. 1 Daňového poriadku. Príslušný odkaz teda v sebe zahŕňa všetky ustanovenia § 61 daňového poriadku vrátane § 61 ods. 5 daňového poriadku. Zároveň je nutné uviesť, že § 61 ods. 5 daňového poriadku stanovuje, že dôsledkom prerušenia daňového konania je neplynutie lehôt podľa daňového poriadku, čo v sebe zahŕňa taktiež lehotu pre zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku. Skutočnosť, že daňová kontrola je činnosťou správcu dane a nemá charakter daňového konania si vyžiadala explicitné zakotvenie možnosti prerušenia daňovej kontroly za primeraného použitia § 61 daňového poriadku. V uvedenom však správny súd nevidí rozdiel, ale práve naopak potvrdenie ekvivalentnej aplikácie § 61 Daňového poriadku pri prerušení daňovej kontroly, tak ako je tomu pri prerušení daňového konania. Použitie slovného spojenia „sa primerane použije“ nie je také, aby vystavilo rozsah tohto pojmu za hranicu, za ktorou by sa pre aplikáciu príslušného ustanovenia vyžadovalo použitie iných ako štandardných výkladových metód. Preto na vec nebolo nutné uplatňovať výklad in dubio pro mitius.

Celková dĺžka plynutia lehoty pre zánik právo vyrubiť daň

87. Lehota pre zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku je stanovená tak, že 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. Podľa názoru správneho súdu má stanovenie zákonnej dĺžky daňovej kontroly v prepočte na dni zohľadniť okolnosti príslušnej daňovej veci ako aj pravidlá pre počítanie lehôt stanovené v § 27 ods. 3 daňového poriadku.

88. Daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 bol povinný podať žalobca do 25.01. 2012. Posledný deň lehoty pre zánik práva vyrubiť daň bol teda 31.12.2017. Táto lehota sa predlžuje o celkovú dĺžku trvania prerušenia daňovej kontroly, teda o 1079 dní. Po zohľadnení prerušenia daňovej kontroly bol posledným dňom lehoty pre zánik práva vyrubiť daň 15.12.2020. Žalobcovi bol protokol z daňovej kontroly doručený dňa 24.10.2018, teda pred uplynutím lehoty pre zánik práva vyrubiť daň.

89. Doručenie protokolu z daňovej kontroly sa považuje za úkon smerujúci k vyrubeniu dane a vyvoláva opätovné plynutie päťročnej lehoty pre zánik práva vyrubenia dane do konca roka, v ktorom bol protokol z daňovej kontroly doručený žalobcovi, t.j. od 31.12.2018. Pri zohľadnení objektívnej 10 ročnej lehoty pre zánik práva vyrubiť daň počítanej od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť žalobcovi podať daňové priznanie (§ 69 ods. 2 daňového poriadku), potom posledný deň lehoty pre zánik práva vyrubiť daň v prípade žalobcu bol 31.12.2022.

90. Daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 bola žalobcovi vyrubená 26.02.2020 teda v deň nadobudnutia právoplatnosti preskúmaného rozhodnutia.

91. Na základe vyššie uvedeného správny súd konštatuje, že k vyrubeniu dane žalobcovi došlo pred uplynutím lehoty pre zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 daňového poriadku. Preto správny súd považoval príslušný žalobný bod za nedôvodný.

C/ Nepreukázanie podvodného konania

92. Žalobcovi bolo vo vzťahu k jeho odberateľovi Acelkér Kft odmietnuté priznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v posudzovanom zdaňovacom období december 2011 z dôvodu účasti na daňovom podvode. Tento dôvod bol v rozhodnutí správcu dane ako aj v preskúmanom rozhodnutí vyjadrený dostatočne jasne a určito, a teda zo strany žalovaného nedošlo k zmiešavaniu tohto dôvodu s inými dôvodmi na prípadné nepriznanie takéhoto práva na oslobodenie od dane žalobcovi.

93. Je potrebné uviesť, že aplikácia právneho inštitútu daňového podvodu je možná aj vo vzťahu k právu na oslobodenie od dane v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na nasledovné rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) /pozn. zvýraznenie doplnené správnym súdom/:

„Za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, na základe ktorých k dodávke tovaru v rámci Spoločenstva naozaj došlo, ale pri tejto príležitosti dodávateľ utajil totožnosť skutočného nadobúdateľa s cieľom umožniť mu vyhnúť sa plateniu dane z pridanej hodnoty, môže členský štát odoslania dodávky v rámci Spoločenstva odmietnuť uplatnenie oslobodenia od dane na túto dodávku na základe právomoci, ktorá mu prináleží podľa prvej časti prvej vety článku 28c A šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000.“ (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-285/09 - R.)

„Článok 22 ods. 8 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2005/92/ES z 12. decembra 2005, v jeho znení vyplývajúcom z článku 28h tejto šiestej smernice, ako aj článok 28c A písm. a) prvý odsek a článok 28c A písm. d) tejto smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby finančný úrad členského štátu pôvodu odmietol oslobodiť od dane z pridanej hodnoty prevod v rámci Spoločenstva z dôvodu, že zdaniteľná osoba neoznámila identifikačné číslo pre túto daň pridelené členským štátom určenia, ak neexistuje žiadna konkrétna indícia, že by išlo o podvod, tovar bol prevedený do iného členského štátu a ostatné podmienky oslobodenia sú takisto splnené.“ (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-24/15 - Josef Plöckl).

94. Zároveň z pohľadu uplatnenia právneho inštitútu daňového podvodu tento možno aplikovať v prípade, keď sa zdaniteľná osoba „dotknutou transakciou zúčastňuje na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasiahol do reťazca dodania“ (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-131/13, C-163/13 a C-164/13 - Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, bod 50). Preto možno uplatniť právny inštitút daňového podvodu v prípade, ak sa daňový únik vyskytne v článkoch reťazca pred článkom reťazca, na ktorom sa nachádza príslušná zdaniteľná osoba, ale taktiež keď sa vyskytne v článku reťazca nachádzajúcom sa za článkom reťazca, na ktorom sa nachádza zdaniteľná osoba.

95. Predpoklady pre uplatnenie inštitútu daňového podvodu v prípade práva na oslobodenie od dane sú zhodné s tými, ktoré sa uplatňujú v prípade posudzovania priznania práva na odpočítanie dane (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel, rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 28. 6. 2023, 2Sfk/104/2022). V rámci objektívnej stránky testu daňového podvodu v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (tzv. Axel Kittel test) sa posudzuje: a) či v reťazci dodania vznikol daňový únik a v prípade ak áno, na ktorom článku reťazca dodaní sa tak udialo, b) či reťazec dodania súvisí so zdaniteľným obchodom realizovaným žalobcom, c) či daňový únik bol dôsledkom podvodného konania alebo, či bol výsledkom bežného podnikateľského zlyhania. Zároveň je vždy potrebné posúdiť subjektívnu stránku účasti na daňovom podvode a to, d) či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa svojimi dodaniami podieľa na reťazci dodaní poznačenom daňovým únikom.

96. Vo svetle vyššie uvedených východísk správny súd posudzoval dôvody uplatnenia inštitútu daňového podvodu na dodania, ktoré boli v rámci zdaňovacieho obdobia realizované medzi žalobcom a nasledovnými obchodnými spoločnosťami:

Acelkér Kft (objektívna stránka testu daňového podvodu)

97. Z hľadiska objektívneho testu preskúmané rozhodnutie identifikuje, že k daňovému úniku došlo na úrovni obchodnej spoločnosti Acelkér Kft v roku 2011 (preskúmané rozhodnutie, s. 22). V tomto smere poukazuje na informácie zistené odpoveďou na žiadosť o MVI č. 9810401/5/364469/2015, ktorá je súčasťou administratívneho spisu (administratívny spis, č.l. 446-452). Ustálenie rozsahu vzniku daňového úniku na článku reťazca dodaní Acelkér Kft možno považovať do určitej miery za rámcové – uvedené konštatuje aj sám správca dane vo svojom rozhodnutí: „Maďarská finančná správa neposkytla žiadne informácie o výške/rozsahu nedoplatkov DPU, ktoré boli odpísané za rok 2011 u spoločnosti Acélker Kft “ (rozhodnutie správcu dane, str. 44) Na druhej strane, keďže sa jednalo o priameho odberateľa žalobcu bolo nepochybné, že dodania žalobcu bezprostredne súvisia s dodaniami na tomto článku reťazca. Obdobie roku 2011 zahŕňa kontrolované zdaňovacie obdobie na strane daňového subjektu. Z týchto dôvodov považoval správny súd splnenie vyššie uvedených podmienok a) a b) objektívnej stránky testu daňového podvodu žalovaným za preukázané.

98. Z hľadiska posúdenia toho, či daňový únik bol dôsledkom podvodného konania zo strany obchodnej spoločnosti Acelkér Kft, žalovaný a správca dane poukázali na nasledovné skutkové zistenia:

- Acelkér Kft nevykonávala riadnu obchodnú činnosť, len vystavovala faktúry (preskúmané rozhodnutie, s. 31),
- z výsluchu svedka G. I., ktorý bol bývalým spoločníkom Acelkér Kft vyplýva zadĺženosť Acelkér Kft a jej slabá ekonomická výkonnosť (preskúmané rozhodnutie, s. 31)
- zo získaných daňových priznaní Acelkér Kft vyplýva, že obchodná spoločnosť Acelkér Kft bola vysokostratová obchodná spoločnosť - hodnota nadobudnutia tovaru z iného členského štátu a hodnota tovaru nakúpeného v tuzemsku boli vyššie ako vykázané zdaniteľné príjmy (preskúmané rozhodnutie, s. 31),
- druhý odberateľ ArcelorMittal Distribution Hungary Kft nakúpil od Acelkér Kft betonársku oceľ za jednotkovú cenu 460 Eur/t, pričom cena tejto betonárskej ocele dodávanej žalobcom od poľskej huty CELSA Huta Ostrowiec sp. zoo vrátane prepravy bola v jednotkovej cene 535 Eur/t (preskúmané rozhodnutie, s. 31),

99. Správny súd zistil, že súčasťou administratívneho spisu je úradný záznam č. 101398912/2019 zo dňa 07.06.2019 (administratívny spis č.l. 2512-2535), ktorého prílohou je fotokópia odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa obchodnej spoločnosti Vas Ferro Kft. V kópii odpovede na príslušnú žiadosť o MVI sa uvádza, že Acelkér Kft nerealizovala žiadne skutočné obchodné aktivity, len vystavovala faktúry, takže B. J. C. nemala odpočítať daň (pozn. súdu z kontextu odpovede vyplýva, že pre Vas Ferro Kft nevzniklo právo na odpočítanie dane z týchto faktúr). Táto informácia sa týkala iného subjektu (Vas Ferro Kft) než bol odberateľ spoločností ArcelorMittal Distribution Hungary Kft a Acelkér Kft. Zároveň preskúmané rozhodnutie uvádza, že B. J. C. mal byť odberateľom K. C.. až v období 2013. Uvedené skutkové zistenie preto správny súd nepovažoval za relevantné pre posúdenie objektívnej stránky testu daňového podvodu.

100. Správny súd zistil, že sa v administratívnom spise nachádza úradný záznam č. 102049923/2019 zo dňa 30.08.2019 (administratívny spis, č.l. 2698 - 2709). V tomto úradnom zázname sa nachádza informácia o tom, že maďarská daňová správa v rámci žiadosti o MVI upozornila na rozdiely v podaných daňových priznaniach Acelkér Kft. Na druhej strane sa v tomto úradnom zázname nenachádza konkrétne obdobie, na ktoré sa majú tieto rozdiely vzťahovať. Prílohou úradného záznamu nie sú príslušné odpovede na žiadosť o MVI. Uvedený skutkový záver preto správny súd nepovažoval za relevantný pre posúdenie objektívnej stránky testu daňového podvodu.

101. Správny súd zistil, že výsluch svedka G. I. je zaznamenaný v časti úradného záznamu č. 101398912/2019 zo dňa 07.06.2019, do ktorej správca dane zaznamenal obsah čiastkovej odpovede na žiadosť o MVI vo vzťahu k obchodnej spoločnosti Vas Ferro Kft č. 380245/2015/VaI (administratívny spis č.l. 2512-2535). Avšak kópia samotnej odpovede na čiastkovú žiadosť o MVI, z ktorej má obsah úradného záznamu citovať, netvorí prílohu tohto úradného záznamu. Za týchto okolností nemohol správny súd verifikovať, či celý obsah odpovede na žiadosť o MVI (t.j. celý obsah realizovaného výsluchu) tvorí súčasť príslušného úradného záznamu (a nie len jeho vybrané časti). V prípade realizovania výsluchu zahraničným daňovým orgánom je obzvlášť dôležité, aby súčasť

administratívneho spisu bola zachytená výpoveď v celosti. Uvedeným spôsobom sa predchádza možnému skresleniu vybratím iba selektívnych častí z príslušnej výpovede, čím sa vylúči možnosť efektívnej obrany pre daňový subjekt proti obsahu takéhoto listinného dôkazu. Uvedený skutkový záver preto správny súd nepovažoval za relevantný pre posúdenie objektívnej stránky testu daňového podvodu.

102. Správny súd zistil, že v administratívnom spise sa nachádzajú daňové priznania obchodnej spoločnosti Acelkér Kft, ktoré boli poskytnuté v rámci konečnej odpovede na žiadosť o MVI č. 9810401/5/364469/2015 (administratívny spis, č.l. 570-671). Tieto daňové priznania sú však v maďarskom jazyku, pričom v administratívnom spise sa nenachádza ich preklad. Zároveň sa jedná o formulárové listiny, pričom bez znalostí špecifik týchto formulárov nie je možné verifikovať číselné údaje, ktoré sa v nich nachádzajú (preto nemožno ani verifikovať skutkové závery žalovaného, ktoré opiera o tieto formuláre ako listinný dôkaz). Uvedený skutkový záver preto správny súd nepovažoval za relevantný pre posúdenie objektívnej stránky testu daňového podvodu.

103. Žalovaný pri ustálení znakov podvodného konania na strane Acelkér Kft poukázal na rozdiel v jednotkovej cene betonárskej ocele, za ktorú bolo možné tovar nadobudnúť u CELSA Huta Ostrowiec sp. zoo. Správca dane nevykonal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcu sa CELSA Huta Ostrowiec sp. zoo. (z tohto dôvodu sa v administratívnom spise takáto žiadosť nenachádza). Na druhej strane použitý údaj o jednotkovej cene 535 Eur/1 t je možné podľa názoru správneho súdu určiť na základe toho, že sám žalobca dodal pre Acelkér Kft príslušný tovar (betonársku oceľ o hmotnosti 24,58 t.) za uvedenú cenu (pričom vo veci nebolo sporné, že tento tovar nadobudol od CELSA Huta Ostrowiec sp. zoo.). Následne obchodná spoločnosť Acelkér Kft dodala tento tovar pri jednotkovej cene 460 Eur/t svojmu odberateľovi ArcelorMittal Distribution Hungary Kft. Skutočnosť, že Acelkér Kft dodal pre ArcelorMittal Distribution Hungary Kft 01.12.2011 príslušný tovar (betonárska oceľ o hmotnosti 24,58 t) za takúto cenu preukazuje účtovný doklad č. 11577102243 zaslaný ako príloha konečnej odpovede na žiadosť o MVI č. 48402/2016 (administratívny spis, č.l. 478-569). Diskrepancie v cene tovaru sú relevantnými indikátormi ohľadom existencie podvodného konania v reťazci dodania. Takéto rozdiely v cene poukazujú na to, že konanie platiteľov dane vybočuje z bežného rámca ekonomických podmienok. Takýto skutkový záver považoval správny súd za relevantný a dostatočný z hľadiska posudzovania vzniku daňového úniku v reťazci dodania v dôsledku podvodného konania obchodnej spoločnosti Acelkér Kft.

104. Zároveň otázku týkajúcu sa prvkov podvodného konania v konaní na strane obchodnej spoločnosti Acelkér Kft možno hodnotiť nie len vo vzťahu k jej odberateľom, ale taktiež vo vzťahu k jej dodávateľom a teda vo vzťahu k samotnému žalobcovi. Hodnotenie týchto prvkov v konaní na strane Acelkér Kft do určitej miery splýva s hodnotením subjektívnej stránky testu daňového podvodu na strane žalobcu. S uvedenými okolnosťami sa preto vysporiadal správny súd bližšie v časti venovanej právnomu posúdeniu subjektívnej stránky testu daňového podvodu.

105. Podľa názoru správneho sudu dokazovanie vykonané v administratívnom konaní bolo dostatočné na prijatie záveru o tom, že na úrovni obchodnej spoločnosti Acelkér Kft sa vyskytol daňový únik za obdobie roku 2011, ktorý nebol výsledkom bežného podnikateľského zlyhania, ale predstavoval podvodné konanie na úrovni tejto obchodnej spoločnosti. Z týchto dôvodov považoval splnenie podmienok objektívnej stránky testu daňového podvodu žalovaným za preukázané.

Acelkér Kft (subjektívna stránka testu daňového podvodu)

106. Následne správny súd posudzoval ako bola u žalobcu zo strany žalovaného ustálená subjektívna stránka testu daňového podvodu a teda, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa svojimi dodaniami podieľa na reťazci dodaní poznačenom daňovým únikom. Uvedený skutkový záver založil žalovaný a správca dane na nasledovných skutočnostiach:

- osobná prepojenosť obchodných spoločností: obchodné spoločnosti Acelkér Kft. a D. C. boli personálne prepojené spoločným konateľom Toth Bálinta. (rozhodnutie správcu dane, s. 34)

- okolnosti týkajúce sa platieb za dodanie tovaru: od obchodnej spoločnosti Inkurencia Kft žalobca v roku 2011 neprijal žiadne platby za ním fakturované dodania, pri ktorých si uplatňoval oslobodenie od dane (v roku 2011 boli na Inkurencia Kft vystavené faktúry v sume 1 575 635 Eur) /rozhodnutie správcu dane, s. 4/,
- žalobca uzatvoril zmluvy o postúpení pohľadávok svojich odberateľov voči iným spoločnosťami (druhými, tretími odberateľmi). Žalobca mal k dispozícii faktúry medzi prvým a druhým odberateľom z dôvodu postúpenia pohľadávok, preto musel vedieť o znižovaní cien tovaru v reťazci (preskúmané rozhodnutie, s. 36),
- okolnosti týkajúce sa platieb za dodanie tovaru: pri odberateľovi Inkurencia Kft žalobca nevystavoval zálohové faktúry, tovar bol expedovaný bez zaplataenia /preskúmané rozhodnutie, s. 37/,
- okolnosti týkajúce sa platieb za dodanie tovaru: za tovar neplatili odberatelia, ale iné spoločnosti bez obchodného vzťahu so žalobcom, a to druhí resp. tretí odberatelia (preskúmané rozhodnutie, s. 37)
- žalobca neuplatňoval pri obchodných spoločnostiach Acelkér Kft. a Inkurencia Kft opatrenia v prípade omeškania platieb od týchto spoločností (úrok, pokuta, ukončenie spolupráce) /rozhodnutie správcu dane, s. 34/,
- zo strany žalobcu malo dôjsť k pozmeňovaniu účtovných zápisov počas daňovej kontroly (preskúmané rozhodnutie, s. 25),,
- žalobca mal dispozičné právo k účtu maďarského odberateľa B. J. C. od roku 2023 (ktorý bol personálne prepojený so spoločnosťami Acelkér Kft. a Inkurencia Kft.), pričom mal žalobca dispozičné právo k skladom v Maďarsku a dával písomné povolenia na uvoľnenie tovaru z týchto skladov (preskúmané rozhodnutie, s. 38)

107. Správny súd posúdil, či skutkové závery uvedené v preskúmanom rozhodnutí a rozhodnutí správcu dane majú oporu v administratívnom spise.

108. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období bol G. H. konateľom obchodnej spoločnosti Inkurencia Kft (odpoveď na žiadosť o MVI, administratívny spis, č.l. 1271-1302) a taktiež obchodnej spoločnosti Acelkér Kft. (odpoveď na žiadosť o MVI, administratívny spis, č.l. 1303-1324).

109. Preskúmané rozhodnutie síce uvádza, že zo strany žalobcu malo dôjsť k pozmeňovaniu účtovných zápisov v priebehu daňovej kontroly- za rok 2011, avšak neuvádza konkrétny odkaz na príslušné časti administratívneho spisu, ktoré by to preukazovali (konkrétnym porovnaním predchádzajúcich záznamov a následných záznamov vrátane dotknutých faktúr tvoriacich obsah administratívneho spisu). Na základe uvedeného na tento skutkový záver správcu dane správny súd neprihliadal z hľadiska splnenia podmienok subjektívnej stránky testu daňového podvodu.

110. V súvislosti s uplatňovaním zmluvných sankcií žalobcom správny súd podotýka, že zmluvné dojedania o sankciách vytvárajú možnosť nie však povinnosť tieto sankcie uplatňovať. Je preto na zvážení daňového subjektu, či v príslušnom obchodnom vzťahu určitú zmluvnú sankciu uplatní alebo nie. Nemožno vylúčiť, že v niektorých prípadoch plní takáto zmluvná sankcia skôr funkciu hrozby smerujúcej k predchádzaniu porušenia zmluvných povinností, než úlohu prostriedku, po ktorom chce skutočne siahnuť daňový subjekt. V prípade ak by sa preukázalo selektívne konanie zo strany žalobcu - ktorý voči niektorým svojim obchodným partnerom sankcie uplatňuje a voči iným nie, potom by bolo možné neuplatnenie takejto sankcie zaradiť medzi indikátory daňového podvodu. Avšak faktúry č. FV110403 zo dňa 20.10.2011 a FV 110436 zo dňa 01.12.2011 sa mali týkať iba jednej a tej istej obchodnej spoločnosti (SIMOP SK). Uvedené teda nemožno považovať za obvyklé uplatňovanie sankcií žalobcom v jeho obchodných vzťahoch. Za tejto situácie nemožno vystavenie týchto faktúr považovať za indikátor účelového konania žalobcu voči iným spoločnostiam (Acelkér Kft. a Inkurencia Kft). Na základe uvedeného na tento skutkový záver správcu dane správny súd neprihliadal z hľadiska splnenia podmienok subjektívnej stránky testu daňového podvodu.

111. V administratívnom spise sa nachádzajú podklady preukazujúce, že žalobca mal dispozičné právo k účtu maďarského odberateľa B. J. C. a taktiež dokumenty týkajúce sa skladových priestorov žalobcu v Maďarskej republike (úradný záznam č. 101398912/2019 zo dňa 07.06.2019, administratívny spis č.l. 2512-2535). Na druhej strane, tieto doklady sa týkajú obdobia nasledujúceho po kontrolovanom zdaňovacom období (pričom odstup týchto listinných dôkazov od zdaňovacieho obdobia je dlhší ako

jeden rok). Za týchto okolností nemožno tieto doklady považovať za relevantné pre preukázanie subjektívnej stránky daňového testu na strane žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období.

112. Z časového hľadiska správny súd posudzoval, či možno indikátory podvodného konania označené žalovaným a správcom dane, ktoré sa vyskytli v zdaňovacích obdobiach pred decembrom 2011, zahrnúť medzi relevantné, pre účely subjektívnej stránky testu daňového podvodu za zdaňovacie obdobie december 2011. Vo všeobecnosti možno uplatniť voči daňovému subjektu, len tie informácie ohľadom indikátorov podvodného konania v reťazci dodaní, ktorými disponoval žalobca v čase, kedy uskutočňoval posudzované zdaniteľné obchody. Preto nemožno v zásade pripisovať na ľarchu daňového subjektu tie neskoršie okolnosti, ktoré vo veci nastali po tom, čo realizoval príslušné zdaniteľné obchody (napríklad následné nespolupracovanie jeho odberateľa alebo dodávateľa so správcom dane, zlúčenie alebo zánik jeho odberateľa alebo dodávateľa a pod.). Na druhej strane do rozsahu informácií, ktoré mal k dispozícii žalobca, možno zaradiť aj okolnosti, ktoré nastali pred kontrolovaným zdaňovacím obdobím, keďže o týchto vedel už v čase uskutočnenia dodaní v príslušnom zdaňovacom období. Uvedené platí o to viac, keď sa jedná o okolnosti, ktoré sa vyskytli opakovane v bezprostredne predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach. Ak sa vo veci vyskytol určitý vzorec rizikového konania – teda jedná sa o okolnosť, ktorá sa viackrát opakuje, potom túto okolnosť nemožno považovať za individuálne vybočenie z inak štandardne prebiehajúcej obchodnej spolupráce. Preto, ak takéto okolnosti nastali (a to aj v bezprostredných obdobiach pred kontrolovaným zdaňovacím obdobím) vyvolali na strane žalobcu povinnosť na nich reagovať prijatím primeraných opatrení smerujúcich k predchádzaniu jeho účasti na daňovom podvode.

113. Správny súd ďalej posudzoval, či indikátory podvodného konania, ktoré sa vyskytli na úrovni Inkurencia Kft, možno podradiť do rozsahu subjektívnej stránky testu daňového podvodu aj vo vzťahu k Acelkér Kft. Z hľadiska personálneho prepojenia tieto obchodné spoločnosti spájala osoba konateľa G. H.. Žalobca preto mohol na základe primeranej opatrnosti predpokladať, že v prípade, ak uvedená osoba konateľa v prípade jednej z týchto obchodných spoločností koná spôsobom, ktorý vyvoláva podozrenie z možného podvodného konania (Inkurencia Kft.), potom osoba tohto konateľa môže k takémuto konaniu (Acelkér Kft.) pristúpiť aj v prípade druhej obchodnej spoločnosti. Dôvodnosť tohto podozrenia bola daná aj z dôvodu, že povaha obchodných transakcií (Acelkér Kft a Inkurencia Kft. vystupovali na pozícii odberateľov žalobcu) bola v prípade oboch spoločností totožná. Preto pokiaľ by ten istý konateľ mal dve rozdielne spoločnosti - ktoré by sa zúčastňovali na úplne odlišných zdaniteľných obchodoch, potom by bolo na mieste zväžiť nakoľko rizikové konanie na jednej z týchto spoločností môže skutočne viesť k podozreniu o rizikovom správaní na druhej z týchto spoločností. Pokiaľ sa však jedná o dve obchodné spoločnosti v prakticky totožnom postavení obchodujúce v príbuznom segmente, tak obava z rizika vzniku daňového úniku u jednej z týchto spoločností (pri totožnosti konateľa), nemôže byť racionálne oddelená od obavy z vzniku rizika daňového úniku taktiež u druhej z týchto spoločností. Zároveň obchodné transakcie uskutočňované žalobcom vo vzťahu k týmto spoločnostiam spája aj časová súvislosť. Dodania žalobcu voči spoločnosti Inkurencia Kft. a obchodnej spoločnosti Acelkér Kft. prebiehali v blízkom časovom intervale a tiež súbežne v určitých zdaňovacích obdobiach (napr. november 2011, viď protokol z daňovej kontroly, administratívny spis č.l. 1970- 2107).

114. Správny súd posudzoval, ktoré z vyššie uvedených skutkových záverov žalovaného a správcu dane možno považovať za relevantné pre účely subjektívnej stránky testu daňového podvodu. Pri štandardnom fungovaní obchodných vzťahov je prirodzeným (a dá sa povedať taktiež prioritným) záujmom dodávateľa mať zabezpečenú úhradu dodaných tovarov a služieb. V prípade, ak určitý daňový subjekt pokračuje v dodaniach tovarov a služieb aj potom, čo mu neboli riadne uhrádzané platby za takto dodaný tovar a službu vybočuje to z rámca toho ako by jednal za obvyklých okolností na jeho mieste bežný podnikateľský subjekt.

115. Žalobca mal pri takomto postupe situáciu „uľahčenú“ práve tým, že nemusel daň z pridanej hodnoty odvádzať, keďže príslušné dodania vykazoval ako oslobodené od dane. Ak by sme však takýto postup žalobcu porovnali so situáciou vnútroštátneho dodania, potom by v prípade chýbajúcich úhrad nepriamo niesol daňové bremeno z týchto dodaní práve sám žalobca (v prípade, ak by si vyberal odberateľov takých, ktorí mu svoje úhrady za fakturované dodania tovarov riadne neuhrádzali).

116. Zároveň platobná disciplína resp. jej nedodržanie (obzvlášť systematického a opakujúceho sa charakteru) určitým daňovým subjektom voči vlastným dodávateľom alebo odberateľom indikuje riziko,

že daňový subjekt obdobným spôsobom nedodržiava ani daňovú disciplínu z hľadiska plnenia si vlastných daňových povinností.

117. O viacerých postúpeniach pohľadávok na žalobcu a žalobcom na tretie subjekty podrobne informoval správcu dane sám žalobca vo svojej odpovedi zo dňa 20.09.2018, ku ktorej priložil aj dokumenty týkajúce sa týchto postúpení (administratívny spis, č.l. 1550-1704). Na základe týchto uvedeného správny súd zistil, že ohľadom pohľadávok týkajúcich sa Acelkér Kft. došlo nasledujúcim postúpeniam:

- postúpenie pohľadávky z Acelkér Kft (postupca) na žalobcu (postupník) voči spoločnosti JP Fémker Kft (dlžník) v sume 62 395, 60 Eur (odpoveď žalobcu, bod 8, administratívny spis, č.l. 1550-1704)
- postúpenie pohľadávky z Acelkér Kft (postupca) na žalobcu (postupník) voči spoločnosti JP Fémker Kft (dlžník) v sume 432 990,05 Eur (odpoveď žalobcu, bod 8, administratívny spis, č.l. 1550-1704)
- postúpenie pohľadávky z Acelkér Kft (postupca) na žalobcu (postupník) voči spoločnosti JP Fémker Kft (dlžník) v sume 194 366,42 Eur (odpoveď žalobcu, bod 8, administratívny spis, č.l. 1550-1704)

118. Vyššie uvedené postúpenia umožnili, aby pohľadávky žalobcu voči Acelkér Kft neboli hradené priamou platbou, ale formou zápočtu voči pohľadávke, ktorú získala Acelkér Kft voči žalobcovi titulom odplatného postúpenia. V tomto smere preto obstoja vyššie citované konštatovanie žalovaného, že za tovar neplatil priamo ako odberateľ.

119. Postupovanie pohľadávok (s následným zápočtom) patrí k bežným obchodným operáciám. Na druhej strane za situácie, o akú išlo vo veci samej považoval správny súd takéto postúpenia za indikátor rizikovosti pre účely daňového podvodu a to z nasledujúcich dôvodov:

- keďže pohľadávky žalobcu voči Acelkér Kft mali zaniknúť zápočtom, potom odberateľ K. C. si neplnil svoje peňažné povinnosti voči samotnému žalobcovi. Vzhľadom na rozsah týchto pohľadávok vzniká odôvodnená pochybnosť, či si takýto odberateľ plní vlastné daňové povinnosti,
- žalobca pokračoval v dodaní pre obchodnú spoločnosť Acelkér Kft, aj keď úhrada predchádzajúcich pohľadávok bola vykonaná iba v dôsledku zápočtu (a nie ich priamou úhradou). Uvedený žalobca nijako nezohľadnil pri svojom následnom postupe voči Acelkér Kft (napr. prostredníctvom predfaktúry, zálohových platieb a pod.). Namiesto uvedeného žalobca realizoval v prospech Acelkér Kft ďalšie dodania tovaru. Taktiež úhrady za takéto ďalšie dodania boli taktiež vykonané formou postúpenia pohľadávok a zápočtu. Podľa správneho súdu takéto konanie žalobcu vybočuje z rámca správania bežného obchodníka, ktorý nemá dôvod racionálne predpokladať, že Acelkér Kft bude opätovne ochotná postúpiť pohľadávky na žalobcu (resp. že bude spôsobilá získať pohľadávky spôsobilé na postúpenie, o ktoré by mal žalobca záujem),
- pre možnosť postupovania pohľadávok musel mať Acelkér Kft vlastné neuhradené pohľadávky, keďže Acelkér Kft nemal zabezpečenú úhradu platieb od odberateľa JP Fémker Kft, potom to spochybňovalo jeho vlastnú spôsobilosť plniť si daňové povinnosti odvodením dane z príslušných obchodov,
- prílohou postúpených pohľadávok Acelkér Kft voči JP Fémker Kft mali byť faktúry týkajúce sa dodaní, z ktorých tieto pohľadávky vznikli. V tomto smere preto obstoja vyššie citované konštatovanie žalovaného, že žalobca disponoval dodatočnými informáciami týkajúcimi sa platobných podmienok na ďalších stupňoch reťazca dodaní,

120. Žalobca označil vo svojej odpovedi obchodnú spoločnosť Acelkér Kft. za jedného z najdôležitejších odberateľov - doslovne citované: „Táto spoločnosť bola aj v roku 2012 jeden z najdôležitejších odberateľov firmy RB VK s.r.o. a z toho dôvodu bolo pre nás prioritou udržať dobré vzťahy aj naďalej s firmou AcélkerKft.“ (odpoveď žalobcu zo dňa 17.09.2018, bod 72, administratívny spis). Na druhej strane z hlavnej knihy analytickej evidencie za rok 2011 vyplýva, že skoro všetky faktúry vystavené žalobcom voči obchodnej spoločnosti Acelkér Kft za obdobie od 01.01.2011 do 31.12.2011 boli hradené buď zápočtom alebo prostredníctvom postúpenia. Dodanie tovaru za takýchto okolností teda neznamenal pre žalobcu získanie bezprostrednej odplaty za príslušný tovar priamo od spoločnosti Acelkér Kft. Podľa správneho súdu takýto postup žalobcu nemožno považovať za bežné konanie, ktoré možno očakávať od podnikateľského subjektu v obchodných vzťahoch (administratívny spis, č.l. 1550-1704).

121. Vyššie uvedené skutkové závery a s nimi spojené dôkazy podľa názoru správneho súdu preukazujú, že žalobca vedel alebo mohol vedieť o vzniku daňového úniku na úrovni obchodnej spoločnosti Acelkér Kft.

122. Na základe vyššie uvedeného správny súd konštatuje, že žalovaný a správca dane preukázali splnenie všetkých podmienok vyžadovaných pre uplatnenie inštitútu daňového podvodu v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vrátane subjektívnej stránky testu daňového podvodu na strane žalobcu. Žalovaný tým uniesol dôkazné bremeno, čím v administratívnom konaní došlo k prenosu dôkazného bremena zo žalovaného na žalobcu.

123. Ochrana zákonných práv zdaniteľnej osoby v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty ďalej vyžaduje, aby bola daná žalobcovi možnosť vyvrátiť závery týkajúce sa splnenia predpokladov uplatnenia inštitútu daňového podvodu. Žalobca bol s posudzovanými skutkovými okolnosťami týkajúcimi sa daňového podvodu oboznámený prostredníctvom:

- oboznámenia zo zisteniami správcu dane pri výkone kontroly zo dňa 01.10.2018 (administratívny spis, č.k. 1811-1865)

124. Žalobca vo svojom vyjadrení k oboznámeniu zo dňa 09.10.2018 (administratívny spis, č.l. 1866 - 1864) poukázal na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ vo veci C-549/11 - L. H. a ďalej uviedol, že k započítaniu vzájomných pohľadávok došlo v súlade so zákonom. Vo vzťahu k rozhodnutiu Súdneho dvora EÚ C-549/11 - Orfey Balgaria správny súd uvádza, že takéto rozhodnutie sa týka vyjadrenia protiplnenia pre účely spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Uvedené však nevyklučuje považovať postupovanie pohľadávok a vykonanie zápočtu (systematickým spôsobom, ktorým k tomu pristupoval žalobca) za indikátory daňového podvodu.

125. Ďalej žalobca uviedol, že jeho odberatelia vrátane obchodných spoločností Acelkér Kft a Inkurencia Kft potvrdili reálne dodanie tovaru ako aj jeho prepravu a následný predaj v roku 2018 (administratívny spis, č.l. 1866 - 1864). V tejto súvislosti správny súd uvádza, že uplatnenie inštitútu daňového podvodu sa uplatňuje práve za situácie, kedy sú pri zdaniteľnom obchode splnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie určitého práva (v tomto prípade oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH). Takéto tvrdenie žalobcu teda nebolo spôsobilé spochybniť splnenie predpokladov účasti žalobcu na daňovom podvode v týchto reťazcoch dodania.

126. Žalobca bol s posudzovanými skutkovými okolnosťami vedúcimi k uplatneniu inštitútu daňového podvodu oboznámený taktiež:

- protokol z daňovej kontroly (administratívny spis, č.l. 1970-2107)
- rozhodnutie správcu dane (administratívny spis, č.l. 2726-2754)

127. Žalobca na vyššie uvedené reagoval vo svojom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly zo dňa 18.03.2019 (administratívny spis, č.l. 2112 - 2130) a taktiež v odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane.

128. Žalobca v týchto svojich písomných podaniach spochybňoval zistenia správcu dane, ktoré by preukazovali vznik daňového podvodu v reťazci dodania, na ktorom sa zúčastňoval žalobca (z dôvodu nepodania žiadosti o MVI správcom dane). Podľa názoru žalobcu bolo preukázané kumulatívne splnenie podmienok ustanovených zákonom o DPH, a teda že bolo preukázané nadobudnutie tovarov nielen po formálnej ale aj vecnej stránke. Zároveň žalobca dodal, že závery správcu dane sú v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ (medzi iným aj v rozpore s rozhodnutím v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel). Ďalej žalobca uviedol – doslovne citované, že „správca dane pripísal na farchu kontrolovaného daňového subjektu nesplnenie si povinností iným subjektom“ (odvolanie, č. V., administratívny spis, č.l. 2757 - 2773).

129. Žalobca dostal na prednesené námietky dostatočnú odpoveď v preskúvanom rozhodnutí. Preskúvané rozhodnutie a rozhodnutie správcu dane na seba navzájom nadväzujú. Preto v rámci poskytnutej odpovede žalovaným na časť námietok žalobcu, postačovalo zo strany žalovaného okrem iného odkázať na znenie relevantných častí rozhodnutia správcu dane. Tak ako to vyplýva z vyššie uvedených záverov správneho súdu, považoval správny súd právnu úvahu žalovaného za súladnú

s aplikáciou inštitútu daňového podvodu v rozsahu rámca stanoveného Súdny dvorom EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel. Na strane žalobcu bola z dôvodov uvedených vyššie splnená taktiež subjektívna stránka testu daňového podvodu.

130. Podľa názoru správneho súdu žalobca ani v uvedených príslušných podaniach neoznačil také relevantné kroky, ktorými by zabezpečil efektívne predchádzanie svojej účasti na reťazci dodaní poznačenom daňovým podvodom.

131. Správny súd uznal časť dôvodov, ktoré žalobca vytykal preskúvanému rozhodnutiu. Na druhej strane preskúvané rozhodnutie nie je založené len na formálnych dôvodoch, pre ktoré na strane žalobcu došlo k odmietnutiu práva na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Dôvody uvedené v preskúvanom rozhodnutí sa taktiež neodvíjajú len od následného stavu (nekontaktnosť dodávateľov, nemožnosť realizovania žiadostí o MVI), ale reflektujú stav, aký existoval v čase realizácie zdaniteľných obchodov žalobcom. Preskúvané rozhodnutie zároveň prihliadlo na okolnosti, o ktorých žalobca vedel alebo mohol vedieť v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Z vyššie uvedených dôvodov mal správny súd za to, že vo vzťahu k dodaniam, pri ktorých došlo k odmietnutiu priznania práva na oslobodenie od dane z tuzemska do iného členského štátu postupoval žalovaný ako i správca dane v súlade so zákonom.

D/ Nesprávne právne posúdenie dôkazného bremena

132. Tak ako to vyplýva z predchádzajúcich častí odôvodnenia tohto rozsudku, pri aplikovaní inštitútu daňového podvodu žalovaný a správca dane uniesli svoje vlastné dôkazné bremeno prostredníctvom dôkazov zistený počas daňovej kontroly a nadväzujúcom daňovom konaní. Týmto nastal prechod dôkazného bremena na žalobcu, ktorý nepreukázal prijatie dostatočných opatrení, ktorými mal predchádzať svojej účasti na reťazci poznačenom daňovým podvodom. Prijatie takýchto primeraných opatrení žalobca nepreukázal. Dôkazná núdza, v ktorej sa takto ocitol žalobca nebola spôsobená neprimeraným postupom zo strany žalovaného a ani správcu dane. Naopak rezultovala z predchádzajúceho konania samotného žalobcu a miery opatrnosti, s ktorou pristupoval, resp. nepristupoval k svojim obchodným vzťahom. Tento žalobný bod preto správny súd nepovažoval za dôvodný.

E/ Objasnenie skutkového stavu

133. Žalobca v rámci žalobných bodov vytykal rozdiely v záveroch žalovaného oproti výsledkom predchádzajúcich kontrol. Preskúvané rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane poukazujú na viacero dôvodov, pre ktoré sa ich závery líšia od predchádzajúcich daňových kontrol – medzi tieto zaraďujú nové dôkazy zistené v rámci medzinárodnej výmeny informácií ako aj posun v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ, ktorá bola pred tým správcovi dane neznáma. Podľa názoru správneho súdu týmto poskytujú dostatočnú odpoveď na to, prečo sa tieto závery navzájom líšia.

134. Žalobca vytyka, že vo veci neboli vykonané dôkazy taktiež v prospech žalobcu. Túto námietku správny súd posudzuje v nadväznosti na právne dôvody a skutkové tvrdenia, ktoré žalobca uvádzal počas daňovej kontroly a nadväzujúcom daňovom konaní. Správny súd nezistil, že by k takémuto porušeniu procesných práv malo dôjsť. Právna argumentácia žalobcu sa počas administratívneho konania v prvom rade koncentrovala na splnenie hmotnoprávnych podmienok uskutočnenia zdaniteľných obchodov na jeho strane. Keďže táto skutočnosť nebola vzhľadom k záverom preskúvaného rozhodnutia sporná, potom uvedené nemožno považovať za porušenie práv na strane žalobcu. Žalobca vo vzťahu ku zisteniam o daňovom podvode tvrdil, že žalovaný dostatočne nepreukázal vznik daňového podvodu (avšak konkrétne kroky smerujúce k predchádzaniu jeho účasti na daňovom podvode neoznačil). Správny súd konštatuje, že nezistil vykonávanie dôkazov len v neprospech žalobcu. Zároveň žalobca bližšie nekonkretizoval ako k takémuto porušeniu jeho práv malo vo veci dôjsť. Na tomto základe správny súd nepovažoval tento žalobný bod za dôvodný.

135. Podľa konštantnej judikatúry najvyšších vnútroštátnych a európskych súdnych autorít tiež platí, že súd nie je povinný reagovať na všetky argumenty strán konania, ale len na tie, ktoré majú pre

rozhodnutie sporu podstatný a rozhodujúci význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu [rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) Ruiz Torija v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – A, s. 12, § 29, Hiro Balani v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – B, Georgiadis v. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins v. Francúzsko z 19. 2. 1998; rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44 /03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, III. ÚS 191/2013 a pod.]. Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. 4. 1993, II. ÚS 410/06) /nález Ústavného súdu SR I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022, ods. 39/

136. Ďalšie dôvody uvádzané v podaniach a prednesoch účastníkov konania nepovažoval správny súd za podstatné pre rozhodnutie vo veci, a preto sa im v odôvodnení svojho rozhodnutia osobitne nevenoval.

VI.
Záver

137. Na základe vyššie uvedeného správny súd správnu žalobu podľa § 190 SSP zamietol ako nedôvodnú.

138. O náhrade trov konania žalobcu, ktorý vo veci nemal ani čiastočný úspech, rozhodol správny súd a contrario podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Podľa § 168 SSP správny súd plne úspešnému žalovanému voči žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal, keďže vo veci neboli prítomné také okolnosti, na základe ktorých by to bolo možné spravodlivo požadovať.

139. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Správneho súdu v Košiciach pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa doručenia rozsudku na Správny súd v Košiciach. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. c) SSP).

Kasačný súd môže na návrh sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa uznesením priznať kasačnej sťažnosti odkladný účinok, ak by právnymi následkami napadnutého rozhodnutia krajského súdu hrozila závažná ujma a priznanie odkladného účinku nie je v rozpore s verejným záujmom.

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 povinnosť 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.

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).

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.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP 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 krajským 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 krajský 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.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 odseku 1 písm. g) až i) SSP 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. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.