

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-5S/1/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200009  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 11. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1020200009.5

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej LL.M a členov senátu JUDr. Davida Žáka a JUDr. Daniely Uhríkovej v právnej veci žalobcu: Podtatranská hydina a.s., so sídlom Slavkovská cesta 54, Kežmarok, IČO: 31 651 682, právne zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS|ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Apollo Business Center II, blok A, Prievozská 4, 821 09 Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102476322/2019 zo dňa 30. októbra 2019, takto

### rozhodol:

- I. Správny súd žalobu z a m i e t a.
- II. Správny súd žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

### odôvodnenie:

I.  
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100876121/2019 zo dňa 12.04.2019, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume XX.XXX,XX € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102476322/2019 zo dňa 30.10.2019, prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.  
Žaloba

3. Včas podanou žalobou zo dňa 02.01.2020 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102476322/2019 zo dňa 30.10.2019, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 100876121/2018 zo dňa 12.04.2019.

4. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie boli nezákonné, vychádzajúce z nesprávneho právneho posúdenia veci, boli nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí, bol v rozpore s administratívnymi spismi a nemal

v nich oporu, pričom došlo aj k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie týchto nezákonných rozhodnutí.

5. Ďalej žalobca namietal, že žalovaný a správca dane si nezaobstarali dostatok potrebných podkladov pre napadnuté rozhodnutia, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci, že prekročili medze povolenej správnej úvahy, že nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi a teda, že nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti a procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom.

6. V časti I. a II. žaloby žalobca uviedol závery ostatného konania a právny základ správnej žaloby. V časti III. žaloby žalobca namietal nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly, vady protokolu ako podkladu napadnutých rozhodnutí, porušenie jeho práv ako daňového subjektu, vrátane práv procesných, nedostatočne zistený skutkový stav veci, nepreskúmateľné aplikovanie pojmu „zmiznutý obchodník“, „náravník“, „účelovo vložená spoločnosť“, neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly, podvodné konanie a nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní. V časti IV. žaloby žalobca namietal neobstaranie dostatočného množstva podkladov a neúplné zistenie skutkového stavu pre rozhodnutie vo veci, neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na neho v neprimeranom rozsahu, účelové spochybnenie predložených dokladov, prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy a nevydanie rozhodnutí obsahujúcich zákonom predpísané náležitosti. V časti V. žaloby žalobca uviedol návrh petitu žaloby. Napokon v časti VI. žaloby žalobca odôvodnil návrh na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

III.

Vyjadrenie žalovaného

7. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 03.03.2020 žiadal žalobu zamietnuť konštatujúc, že správca dane v konaní získal dostatok dôkazov na vyslovenie záveru, že žalobca si neoprávnene odpočítal daň z faktúr vyhotovených spoločnosťou B-spol., s.r.o. v celkovej výške XX.XXX,XX € za dodávku tovaru a služieb. Správca dane náležite zistil skutkový stav, svojím konaním nevybočil zo základných zásad daňového konania a rešpektoval práva žalobcu.

8. Administratívnu spoluprácu členských štátov a spoluprácu proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty upravuje nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie č. 904/2010“). V zmysle uvedeného nariadenia sú lehoty určené pre žiadaný orgán, ktorý má poskytnúť požadované informácie, a nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Nedodržanie týchto lehôt zo strany žiadaného orgánu nemôže ovplyvniť dobu prerušenia daňovej kontroly, pretože dĺžka lehôt podľa tohto nariadenia nie je záväzná pre dobu prerušenia daňovej kontroly (nariadenie neupravuje dĺžku daňovej kontroly). Prerušenie daňovej kontroly upravuje ustanovenie § 61 Daňového poriadku. Využitím medzinárodnej výmeny informácií správca dane overoval podklady potrebné na správne a úplné zistenie skutkového stavu a určenie dane, čím si splnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní. V danom prípade boli požadované informácie podstatné pre správne zistenie skutkového stavu. Správca dane požadoval také informácie, ktoré bezprostredne súviseli s daňovou kontrolou, postupoval teda účelne a efektívne. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/36/2018 zo dňa 13.09.2019.

9. Možnosť vykonať daňovú kontrolu priamo vyplývala z daňového poriadku. V súlade s ustanovením § 44 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňovou kontrolou zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov, teda v podstate preveruje (a to aj bez toho, aby mal pri jej začatí podozrenie o nesprávne priznanej dani), či daňový subjekt si sám svoju daňovú povinnosť alebo nárok na vrátenie dane správne vypočítal a uviedol v daňovom priznaní, podaním ktorého je daň vyrubená, teda, či si sám správne vyrubil daň (§ 68 ods. 4 Daňového poriadku).

10. Správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

11. K námietke žalobcu ohľadom nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní žalovaný uviedol, že nešlo o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva, avšak vzhľadom na to, že daňové orgány aplikovali relevantnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie spolu s prevzatím ním používaných odborných termínov, nemohli sa vyhnúť pojmu daňový podvod aj na účely rozhodovania vo veciach práva na odpočítanie dane.

#### IV.

##### Replika žalobcu

12. Žalobca v replike zo dňa 26.03.2020 poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/34/2018, ktorým bolo prerušené konanie o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove za účelom predloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie, s tým, že rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie malo mať zásadný význam aj v preskúmvanej právnej veci. K nesúhlasu žalovaného s návrhom na priznanie odkladného účinku žalobe žalobca uviedol, že bolo nevyhnutné, aby žalovaný v dostatočnom rozsahu odôvodnil, prečo nesúhlasil s priznaním odkladného účinku. Napokon žalobca konštatoval, že napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie boli nepreskúmateľné.

13. Žalovaný právo podať dupliku nevyužil.

#### V.

##### Konanie na správnom súde

14. Krajský súd v Bratislave uznesením č. k. 5S/1/2020-164 zo dňa 02.06.2020 konanie prerušil podľa § 100 ods. 2 písm. a) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) do skončenia prejudiciálneho konania vedeného pred Súdnym dvorom Európskej únie začatého na základe návrhu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 5Sžfk/34/2018.

15. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o zriadení správnych súdov“), začal s účinnosťou od 01.06.2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“), na ktorý prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec vedená na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 5S/1/2020 v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch v znení neskorších predpisov náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená do senátu 3S správneho súdu a je na tomto súde vedená pod sp. zn. BA-5S/1/2020.

16. Správny súd v Bratislave uznesením č. k. BA-5S/1/2020-175 zo dňa 28.06.2023 rozhodol o pokračovaní v konaní o preskúmanie napadnutého rozhodnutia žalovaného.

17. Správny súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10 a § 13 ods. 1 SSP v spojení s § 3 ods. 3 písm. b) zákona o zriadení správnych súdov preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, z dôvodov uplatnených v žalobe a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. O žalobe rozhodol na pojednávaní dňa 14.11.2024.

#### VI.

##### Relevantné právne predpisy

18. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

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

19. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so

všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

21. Podľa § 46 ods. 2 Daňového poriadku, ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

22. Podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotenú alebo zničenú. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

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

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

25. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

26. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota,

alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

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

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

29. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň,

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

30. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak:

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

31. Podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona

- a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,
- b) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej faktúry možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,
- c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,
- d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,
- e) elektronickej výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

## VII.

### Právne posúdenie vecí správnym súdom

32. Predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia finančných orgánov (a to prvostupňové rozhodnutie a napadnuté rozhodnutie), ktorými žalobcovi odopreli právo na odpočítanie dane a vyrubili mu rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Úlohou správneho súdu bolo v medziach žalobných bodov posúdiť, či finančné orgány pri vyrubení rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty postupovali v súlade s príslušnými právnymi predpismi a ustálenou súdnou praxou.

33. Keďže predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia finančných orgánov vo veci odpočítania dane, správny súd prvotne uvádza, že právo zdaniteľných osôb na odpočítanie dane, ktorú majú zaplatiť, dane splatnej alebo už zaplatenej na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty. I keď právo zdaniteľných osôb na odpočítanie dane predstavuje základnú

zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty, môže byť obmedzené, resp. odopreté, a to v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nepreukáže splnenie hmotnoprávnych podmienok (alebo formálnych podmienok) pre priznanie práva na odpočítanie dane alebo ak došlo k daňovému podvodu, či k zneužitiu práva. Ide o rôzne právne dôvody pre obmedzenie, resp. odopretie práva na odpočítanie dane, ktorých jednoznačné odlíšenie je dôležité najmä v súvislosti s rozsahom a predmetom dokazovania či inštitútom dôkazného bremena. V rámci správneho súdneho prieskumu rozhodnutí finančných orgánov, ktorými tie odopreli daňovému subjektu právo na odpočítanie dane a vyrubili mu rozdiel dane, je potom správny súd viazaný dôvodom obmedzenia, resp. odopretia práva na odpočítanie dane vymedzeným finančnými orgánmi v ich rozhodnutiach. Pri prieskume takýchto rozhodnutí finančných orgánov správnymi súdmi je preto spravidla potrebné ustáliť dôvod odopretia práva daňového subjektu na odpočítanie dane.

34. Vychádzajúc z obsahu rozhodnutí finančných orgánov v preskúmvanej právnej veci možno konštatovať, že tie žalobcovia odopreli právo na odpočítanie dane a vyrubili mu rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty z dôvodu jeho účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Slovom žalovaného, správca dane odoprel žalobcovia právo na odpočítanie dane, pretože preukázal, že vedel, resp. musel vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom. Samotný správca dane ostatne konštatoval, že právo na odpočítanie dane uplatňované žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2014 bolo postavené na tvrdeniach o plneniach, ktoré niesli znaky podvodného konania s daňou z pridanej hodnoty. Odopretiu práva na odpočítanie dane z dôvodu účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom ostatne nasvedčuje aj terminológia použitá v rámci argumentácie správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí, a to konkrétne pojmy ako „zmiznutý obchodník“, „náravník“, či „spoločnosť vložená do obchodného reťazca účelovo“, s tým, že napríklad pojem „stratený obchodník“ alebo „spoločnosť vložená do obchodného reťazca účelovo“ správca dane použil už v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101530318/2017 zo dňa 12.07.2017. Napokon aj žalobcovia bolo z protokolu o daňovej kontrole nepochybne zrejmé, že správca dane dospel k záveru, že bol zapojený do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, keď namietal správnosť úsudku (záveru) správcu dane, že mal vedomosť o transakciách poznačených podvodom a že sa na nich priamo podieľal, ako aj správnosť úsudku (záveru) správcu dane, že musel mať vedomosť o tom, že on sám je skutočným odberateľom tovaru, a tiež o tom, že spoločnosť B-spol., s.r.o. je len umelým článkom obchodného reťazca (str. 14 vyjadrenia žalobcu zo dňa 18.09.2017 k protokolu z daňovej kontroly). Správny súd preto venoval v medziach žalobných bodov osobitnú pozornosť prieskumu záveru finančných orgánov o účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, majúci na pamäti, že dôkazné bremeno (vzhľadom na dôvod odopretia práva na odpočítanie dane a vyrubenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty) zaťažovalo finančné orgány.

35. Daňový podvod v kontexte práva na odpočítanie dane, presnejšie v kontexte obmedzenia, resp. odopretia práva na odpočítanie dane, je v správnej súdnej praxi definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú daň z pridanej hodnoty a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia. Pri daňovom podvode je spravidla možné konštatovať, že transakcie uskutočnené v rámci takéhoto podvodu nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami (porovnaj napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26.10.2022).

36. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu tvorí tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (rozhodnutie Súdného dvora Európskej únie v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL zo dňa 06.07.2006). Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň), a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku obchodného reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku obchodného reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbanlivosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

37. V rámci tzv. Axel Kittel testu existencie daňového podvodu jednotlivé skutkové okolnosti nemožno striktno kategorizovať v tom zmysle, že by mohli vždy osvedčovať splnenie len jedného z predpokladov pre posúdenie veci ako daňového podvodu. Niektoré skutkové okolnosti totiž môžu mať relevanciu tak pre záver o existencii podvodu ako aj pre záver o vedomosti daňového subjektu o podvode alebo pre vylúčenie jeho dobrej viery. Nie je preto možné trvať na prísnom subsumovaní jednotlivých skutkových okolností pod jednotlivé „kroky“ zmieneneho testu.

38. Napokon v rámci tzv. Axel Kittel testu daňového podvodu jednotlivé skutkové okolnosti nemožno ani vytrhávať z kontextu celej veci a hodnotiť izolovane. Sila zistených skutkových okolností môže totiž tkvieť práve v ich komplexnosti. Zistené skutkové okolnosti je preto potrebné posúdiť vždy komplexne a v ich vzájomných súvislostiach. Jednotlivé skutkové okolnosti tak môžu predstavovať čriepky do mozaiky celkovo utvárajúce obraz o daňovom podvode.

39. Pokiaľ ide o objektívny test v rámci celého obchodného reťazca, správny súd poukazuje najprv na popis obchodného reťazca zisteného správcom dane, do ktorého bol zapojený aj žalobca, a následne na zistenia správcu dane ohľadne daňového úniku, ku ktorému došlo zapojením tzv. zmiznutého obchodníka do obchodného reťazca. V tomto smere správny súd poukazuje tiež na zistenia správcu dane ohľadne neodvedenia dane v súvislosti s činnosťou spoločností ARGUS Plus, spol. s r.o., REVITAL Trade, spol. s r.o. a FeMA Trade, s.r.o., ktoré boli súčasťou obchodného reťazca zisteného správcom dane, do ktorého bol zapojený aj žalobca. Správca dane teda zistil existenciu chýbajúcej dane na predchádzajúcom článku obchodného reťazca, a preto správny súd považoval prvý predpoklad pre posúdenie veci ako daňového podvodu za preukázaný, keď v konaní pred finančnými orgánmi nevyšli najavo žiadne okolnosti, ktoré by nasvedčovali tomu, že neuhradenie dane malo pôvod v akejkoľvek objektívnej prekážke, ktorá by bránila v riadnom plnení daňových povinností subjektov zapojených do predmetného obchodného reťazca.

40. Pokiaľ ide o vedomostný test konkrétneho subjektu, správny súd mal za preukázané objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že žalobca o podvode vedel alebo mohol vedieť. Správca dane totiž dostatočným spôsobom preukázal, že plnenia, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane, vykazovali viacero neštandardných znakov, z ktorých bolo možné zistiť, že deklarovaný dodávateľ (spoločnosť B-spol., s.r.o.) a jeho dodávatelia (spoločnosti ARGUS Plus, spol. s r.o., REVITAL Trade, spol. s r.o. a FeMA Trade, s.r.o.) boli do predmetného obchodného reťazca účelovo vložené. Medzi takéto neštandardné znaky možno subsumovať správcom dane zistené skutočnosti, že: žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2014 obchodoval so spoločnosťou (konkrétne so spoločnosťou B-spol., s.r.o.), ktorá nemala žiadny hnuťelný ani nehnuteľný majetok a ani žiadnych zamestnancov, žalobca nemal problém v priebehu roka ukončiť obchodnú spoluprácu s najväčším dodávateľom, ktorým bola spoločnosť B-spol., s.r.o., žalobca bol v priamom obchodnom vzťahu s tým istým zahraničným subjektom ako dodávateľa spoločnosti B-spol., s.r.o., ktorá bola v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2014 dodávateľom žalobcu, napriek tomu žalobca od predmetného zahraničného subjektu nadobúdal tovar prostredníctvom ďalších subjektov vložených do obchodného reťazca a nie priamo, spoločnosť B-spol., s.r.o. (ako dodávateľ žalobcu) a tiež spoločnosti ARGUS Plus, spol. s r.o., REVITAL Trade, spol. s r.o. a FeMA Trade, s.r.o. (ako dodávatelia spoločnosti B-spol., s.r.o.) sa postupne v krátkom časovom slede stali nekontaktnými spoločnosťami bez konateľa (okolnosti, za ktorých sa tieto spoločnosti stali nekontaktnými, sú podrobne popísané v prvostupňovom rozhodnutí a správny súd na ne v plnom rozsahu odkazuje), žalobca vysporiadal svoje pohľadávky a záväzky vzájomnými zápočtami medzi spoločnosťami HYDINA SLOVENSKO s.r.o., ARGUS Plus, spol. s r.o. a poľským dodávateľom CEDROB SPÓLKA AKCYJNA, žalobca v iných zdaňovacích obdobiach vstúpil do obchodov s dodávateľmi (konkrétne so spoločnosťou Tandem-Trade, s.r.o., resp. spoločnosťou Holvia, s.r.o.), ktorých spoločníkom a konateľom bol A. B., ktorý bol ešte v januári 2014 konateľom spoločnosti B-spol., s.r.o. (pričom spoločnosti Tandem-Trade, s.r.o. a Holvia, s.r.o., sa postupne stali nekontaktnými spoločnosťami bez konateľa rovnako ako spoločnosť B-spol., s.r.o.).

41. Pre úplnosť správny súd dodáva, že pri vedomostnom teste konkrétneho subjektu bolo možné len súhlasiť s konštatovaním správcu dane, že je nelogické a ani ekonomicky neopodstatnené (keďže z ekonomickej podstaty obchodu vyplýva, že pri riadnom fungovaní obchodu nastáva zvýšenie cien v rámci reťazca dodávateľov), aby žalobca obstarával tovar prostredníctvom sprostredkovateľov, ktorí boli bez akýchkoľvek materiálno-technických predpokladov a bez ľudských zdrojov, keď sám žalobca poznal a mal priamy, dlhoročný kontakt na zahraničného dodávateľa. Voči tomuto záveru

správca dane žalobca v žalobe brojil len všeobecným konštatovaním, že obchodná spolupráca s už nekontaktnými obchodnými spoločnosťami bola uskutočňovaná v rámci riadnych obchodnoprávných vzťahov dodávateľa a odberateľa, legálnymi postupmi, a pokiaľ niektoré formy spolupráce vykazovali neštandardný charakter, ich výlučným účelom bolo len zabezpečiť čo najväčšiu plynulosť jednotlivých transakcií s tovarom, ktorý si to vyžaduje pre svoj špecifický charakter, keďže obchodovanie s takýmto druhom tovaru je podmienené efektívnosťou, rýchlosťou a precíznou logistikou. Takéto všeobecné konštatovanie (neobsahujúce žiadne konkrétne skutkové okolnosti vo vzťahu k preskúmanému zdaňovaciemu obdobiu jún 2014, či inému preskúmanému zdaňovaciemu obdobiu) možno uviesť v konečnom dôsledku vo vzťahu k dodávke (zjavne značného množstva) rôznych druhov tovarov (a vo vzťahu k rôznym zdaňovacím obdobiam). Žalobca ostatne aj vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly uviedol iba všeobecné konštatovania o reťazových obchodoch.

42. Pokiaľ ide o due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu (spočívajúci v posúdení, či táto osoba prijala opatrenia, ktoré je od nej možné rozumne vyžadovať, aby zistila, či prijaté plnenie nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode), ten umožňuje i za predpokladu splnenia objektívneho i subjektívneho aspektu Axel Kittel testu existencie daňového podvodu osobe uplatňujúcej si právo na odpočítanie dane preukázať, že prijala dostatočné opatrenia na to, aby zistila, či prijaté plnenie nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. Tieto prijaté opatrenia následne vyhodnotí správca dane. V preskúmanej právnej veci žalobca nepreukazoval, že by relevantné opatrenia na zabránenie svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom prijal. Žalobca síce v žalobe poukázal na možnosť výskytu osoby nevinne zúčastnenej na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, avšak neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti, resp. skutkové okolnosti, na základe ktorých by bolo možné ustáliť záver, že prijal relevantné opatrenia na zabránenie svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, a že ho možno považovať za osobu nevinne zúčastnenú na takomto obchodnom reťazci. Správny súd preto považoval aj tretí predpoklad pre posúdenie veci ako daňového podvodu za preukázaný.

43. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v kontexte práva na odpočítanie dane, presnejšie v kontexte obmedzenia, resp. odopretia práva na odpočítanie dane, preskúmané správnym súdom výlučne v medziach žalobných bodov, teda preukázané boli. To potom znamená, že boli splnené podmienky pre odopretie práva žalobcu na odpočítanie dane.

44. Pozornosti správneho súdu napokon neuniklo, že podľa protokolu z daňovej kontroly žalobca bol už v roku 2013 zapojený do obchodného reťazca, v ktorom figurovali subjekty plniace funkciu stratených obchodníkov. Správnemu súdu je pritom v nadväznosti na uvedené z vlastnej úradnej činnosti známe, že žalobcovi bol za zdaňovacie obdobie marec 2013 vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty z dôvodu existencie reťazových obchodov poznačených daňovým podvodom, pričom správna žaloba proti rozhodnutiam finančných orgánov bola právoplatne zamietnutá s tým, že zamietnutá bola aj kasačná sťažnosť žalobcu (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/88/2022 zo dňa 29.01.2024). To znamená, že žalobca sa už v období predchádzajúcom kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu jún 2014 zapojil do (síce iného, ale predsa) obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.

45. S ohľadom na žalobné námietky sa správny súd ďalej zaoberal otázkou, či zo strany správca dane došlo k prekročeniu zákonom stanovenej maximálnej doby trvania daňovej kontroly v súvislosti s prerušením daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že daňová kontrola začala dňa 02.10.2014, a že správca dane z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií z dôvodu preverenia dodávok v rámci Európskej únie vydal dňa 24.07.2015 rozhodnutie č. 20566539/2015 o prerušení daňovej kontroly. Daňová kontrola bola prerušená odo dňa 28.07.2015 do doby, kedy pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. Správca dane oznámením č. 101440551/2017 zo dňa 28.06.2017 oznámil žalobcovi, že dňa 28.06.2017 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. Správca dane následne pokračoval vo výkone daňovej kontroly, z ktorej bol potom vyhotovený protokol. Protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený dňa 24.08.2017, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená.

46. Z obsahu administratívneho spisu je teda zrejmé, že daňová kontrola bola rozhodnutím správca dane prerušená. Počas prerušenia daňovej kontroly pritom lehoty na jej výkon podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynuli. Pokiaľ žalobca namietal neúčelnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu zaslania

žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, správny súd prvotne uvádza, že účelnosť medzinárodnej výmeny informácií je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, teda okruhu informácií, ktoré sa správca dane snaží prostredníctvom daňovej správy iného členského štátu Európskej únie získať. Nie je pritom rozhodujúca presnosť otázok smerom k získaniu optimálnych informácií, dôležité je, či sa správca dane pýta k meritu veci, ktorú má posúdiť. Ak môžu byť požadované informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti, potom je nutné hľadať na uplatnenie medzinárodnej výmeny informácií a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Posudzovať účelnosť medzinárodnej výmeny informácií jej výsledkom, teda či a do akej miery boli získané informácie pri následnom rozhodovaní použiteľné alebo dokonca použité v argumentácii, je nesprávne. Nemožno totiž vylúčiť, že dôvodne uplatnená žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií je neúspešná (dožiadanému orgánu sa z rôznych dôvodov nepodarí získať požadované informácie), prípadne po podaní žiadosti dôjde k zmene skutkových zistení a preto sa informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií stanú nepoužiteľnými. To však už je vecou hodnotenia dôkazov a právneho posúdenia, nie zákonnosti prerušenia daňovej kontroly. V preskúmvanej právnej veci sa medzinárodnou výmenou informácií mali preveriť zdanieľné transakcie s oslobodením od dane v rámci štátov Európskej únie. Žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií sa (okrem iných) malo preveriť obchodovanie spoločnosti CEDROB SPÓLKA AKCYJNA so žalobcom v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach január až jún a september 2014 a tiež zistiť, kedy a ako vznikol obchod medzi spoločnosťou CEDROB SPÓLKA AKCYJNA a žalobcom, a či pokračuje ďalej obchodná spolupráca. Je tak zrejmé, že správca dane sa svojimi otázkami pýtal k meritu veci, ktorú mal posúdiť. Z administratívneho spisu nijako nevyplýva, že by správca dane uplatnením medzinárodnej výmeny informácií sledoval iný účel ako získanie informácií relevantných pre výkon daňovej kontroly. Prerušenie daňovej kontroly preto bolo nepochybne účelné.

47. K námietkam žalobcu týkajúcim sa celkovej dĺžky trvania daňovej kontroly správny súd dodáva, že lehoty v zmysle nariadenia č. 904/2010 sú určené pre dožiadaný orgán, ktorý má poskytnúť požadované informácie, a nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Trvanie prerušenia daňovej kontroly je teda viazané na splnenie jeho účelu, nie na plynutie lehoty stanovenej citovaným nariadením, v ktorej má dožiadaná strana odpovedať na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Skutočnosť, že trojmesačná lehota na vybavenie žiadosti bola dožiadanou stranou prekročená, nemá vplyv na zákonnosť prerušenia daňového konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku a ani na to, že lehota na vykonanie daňovej kontroly počas prerušenia konania v zmysle § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynula. Prerúšením daňovej kontroly správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly (porovnaj napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/36/2018 zo dňa 13.09.2019).

48. Povahou lehôt na poskytnutie informácií stanovených v nariadení č. 904/2010 a otázkou ich vplyvu na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly správcom dane z dôvodu realizácie medzinárodnej výmeny informácií sa už zaoberal aj Súdny dvor Európskej únie, keď vo veci C-186/20, HYDINA SK s.r.o. zo dňa 30.09.2021 konštatoval, že „článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

49. Pokiaľ žalobca namietal, že zo strany daňových orgánov došlo k porušeniu zásady proporcionality pri celkovej dĺžke trvania daňovej kontroly, ktorá v sebe zahŕňala aj neprímeranú dobu jej prerušenia za účelom získania odpovedí v rámci medzinárodnej výmeny informácií, správny súd uvádza, že dobu prerušenia daňovej kontroly nie je možné zaradiť do doby trvania daňovej kontroly a ďalej, že nedodržanie lehoty troch mesiacov na poskytnutie informácií cudzozemským daňovým orgánom nemožno pričítať ako procesnú vadu finančným orgánom, najmä keď správca dane viackrát, a to dňa 30.03.2016, dňa 26.08.2016, dňa 10.02.2017 a dňa 26.05.2017, urgoval, resp. reklamoval odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, čo nepochybne vyplýva z obsahu administratívneho spisu. Ak žalobca tvrdí, že správca dane neposlal ani jednu urgenciu, toto jeho tvrdenie je v rozpore s obsahom administratívneho spisu. Na základe uvedeného, správny súd dospel k záveru, že správca dane pri výkone daňovej kontroly, pokiaľ ide o zákonom stanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly a pokiaľ ide o jej prerušenie, postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku.

50. K námietke žalobcu, že správca dane začal daňovú kontrolu nezákonne, keďže neuviedol po celú dobu jej trvania dôvod, účel alebo akýkoľvek podnet pre jej začatie, správny súd uvádza, že daňová kontrola bola začatá u žalobcu dňa 02.10.2014. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9900451/5/4434210/14/Gaz zo dňa 02.10.2014 pritom vyplýva, že dôvodom začatia daňovej kontroly bolo dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje tiež na skutočnosť, že možnosť vykonať daňovú kontrolu priamo vyplýva z daňového poriadku. V súlade s § 44 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňovou kontrolou zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov, teda preveruje, či daňový subjekt si sám svoju daňovú povinnosť alebo nárok na vrátenie dane správne vypočítal a uviedol v daňovom priznaní, podaním ktorého je daň vyrubená, teda, či si správne vyrubil daň (§ 68 ods. 4 Daňového poriadku). Na základe uvedeného, správny súd dospel k záveru, že správca dane pri začatí výkonu daňovej kontroly postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku.

50. K námietke žalobcu, že postupom finančných orgánov došlo k porušeniu jeho procesných práv tým, že v rámci administratívneho konania boli použité ako dôkaz aj informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, správny súd uvádza, že v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, pričom výpočet jednotlivých dôkazných prostriedkov je len demonštratívny (vychádzajúc zo slova „najmä“ predchádzajúceho enumerácii v predmetnom zákonnom ustanovení). Správca dane v danom prípade zvolil vhodnú možnosť zisťovania skutkového stavu v situácii, keď subjekt relevantný z hľadiska vykonávanej daňovej kontroly sídlil a vykonával svoju činnosť mimo územia Slovenskej republiky. Napokon žalobca bol oboznámený s informáciami získanými v rámci medzinárodnej výmeny informácií (ktoré boli uvedené napríklad v protokole z daňovej kontroly) a mal možnosť sa k nim vyjadriť. Samotný žalobca v žalobe potvrdil, že mu správca dane oznámil „informácie, ktoré ... získal prostredníctvom dožiadania MVI“.

51. Námietka žalobcu, že z rozhodnutí finančných orgánov nie je zrejmé, akým spôsobom sa tie vysporiadali so zisteniami vyplývajúcimi z medzinárodnej výmeny informácií, nebola dôvodná. Z rozhodnutí finančných orgánov je totiž zrejmé, že tie považovali informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu jún 2014 za podstatné pre rozhodnutie vo veci (pochopiteľne v spojitosti s ďalšími podstatnými informáciami získanými v rámci výkonu daňovej kontroly). Z informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií napríklad vyplynulo, že žalobca poznal spoločnosť ARGUS Plus, spol. s r. o. (t. j. dodávateľa spoločnosti B-spol., s r.o., ktorá bola dodávateľom žalobcu), a že žalobca vysporiadal svoje pohľadávky a záväzky vzájomnými zápočtami medzi spoločnosťami HYDINA SLOVENSKO s.r.o., ARGUS Plus, spol. s r.o. a poľským dodávateľom CEDROB SPÓLKA. Správny súd tu pripomína, že k medzinárodnej výmene informácií a k informáciám získaným v rámci nej sa správca dane podrobnejšie vyjadril v prvostupňovom rozhodnutí.

52. K námietkam žalobcu, ktorými spochybňoval zákonnosť dôkazov získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií s poukazom na skutočnosť, že nemal možnosť realizovať svoje procesné práva, správny súd uvádza, že v zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-276/12, Jíří Sabou zo dňa 22.10.2013 dodržiavanie práv daňového subjektu na obhajobu nevyžaduje, aby sa daňový subjekt podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu, a nevyžaduje ani to, aby bol daňovník vypočutý v čase, keď sa v dožiadanom členskom štáte uskutočňujú vyšetrovania, ktoré by mohli zahŕňať výsluch svedkov, ani predtým, ako tento členský štát poskytne informácie dožadujúcemu členskému štátu (ods. 44 predmetného rozsudku). Informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií teda nie sú nezákonnými informáciami pre neúčast daňového subjektu pri procesných úkonoch realizovaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií, a to ani za situácie, že daňovému subjektu nebolo priznané právo na obhajobu v rámci dožiadaného členského štátu.

53. Námietka žalobcu týkajúca sa porušenia jeho práv tým, že správca dane nevyhovel jeho požiadavke vznesenej na ústnom pojednávaní dňa 09.04.2019 o poskytnutie lehoty 15 dní alebo aspoň 8 dní na vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní, nebola dôvodná. Správca dane totiž už nevykonával žiadne

nové dokazovanie vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu jún 2014, keď výsluch svedka C. D. dňa 19.02.2019 sa týkal iných kontrolovaných zdaňovacích období. To znamená, že zistený skutkový stav a dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal, ostali nezmenené. Žalobca o nich mal vedomosť a rovnako mal vedomosť aj o právnom názore žalovaného, ktorým bol správca dane viazaný. Pokiaľ ide o poukaz žalobcu na § 45 ods. 1 Daňového poriadku, ten nebol dôvodný, keďže upravuje práva daňového subjektu pri daňovej kontrole, nie vo vyrubovacom konaní.

54. Dôvodná nebola ani námietka žalobcu týkajúca sa nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní v súvislosti s použitím pojmu „daňový podvod“ (resp. „podvodné konanie“). Pojem „daňový podvod“ v kontexte práva na odpočítanie dane, presnejšie v kontexte obmedzenia, resp. odopretia práva na odpočítanie dane nemožno stotožňovať s pojmom „daňového podvodu“ v kontexte trestného práva. Finančné orgány tak pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty nijako nezastupujú orgány činné v trestnom konaní (a to ani vtedy, keď konštatujú účasť daňového subjektu na daňovom podvode). Pozornosti správneho súdu neuniklo, že samotný žalobca v žalobe odkazuje na rozsudok českého Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Afs/60/2017 zo dňa 30.01.2018 (str. 31 žaloby), v ktorom sa táto súdna inštancia podrobne vyjadruje k problematike daňového podvodu, resp. podvodu na dani z pridanej hodnoty ako dôvodu pre obmedzenie, resp. odopretie práva na odpočítanie dane. Pozornosti správneho súdu tiež neunikol odkaz žalobcu na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL zo dňa 06.07.2006, ktorý je jedným zo zásadných súdnych rozhodnutí vo veci účasti daňového subjektu na daňovom podvode ako dôvodu na obmedzenie, resp. odopretie práva na odpočítanie dane. V kontexte poukazu samotného žalobcu na vyššie uvedené rozhodnutia českého Najvyššieho správneho súdu a Súdneho dvora Európskej únie je nanajvýš nepravdepodobné, že by nebol oboznámený so zmyslom a podstatou používania pojmu „daňový podvod“ v prípadoch obmedzenia, resp. odopretia práva na odpočítanie dane, ako aj s tým, že finančné orgány pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty nijako nezastupujú orgány činné v trestnom konaní (a to ani vtedy, keď konštatujú účasť daňového subjektu na daňovom podvode).

55. Žalobca síce dôvodne poukázal na stanovisko, podľa ktorého v prípade neodvedenia dane určitým subjektom v rámci obchodného reťazca si nie je možné vystačiť s jednoduchou skratkovou úvahou, podľa ktorej, ak určitý daňový subjekt neodviedol daň, musel o tom iný daňový subjekt v rámci toho istého obchodného reťazca vedieť, avšak v preskúmvanej právnej veci rozhodnutia finančných orgánov neboli založené na takejto skratkovej úvahe. Finančné orgány svoj záver o účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom založili na konkrétnych skutkových okolnostiach a podrobne ho vysvetlili vo svojich rozhodnutiach. Finančné orgány tiež jasne pomenovali objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že žalobca o podvode na predchádzajúcom článku obchodného reťazca vedel alebo mohol vedieť.

56. Tvrdenie žalobcu, že celý proces zabezpečovania a vykonávania dôkazov zo strany správcu dane bol smerovaný k tomu, aby sa prioritne preverila a preukázala vedomá a priama účasť žalobcu na opisovanom konaní poznačenom podvodom, zostalo v rovine jeho nijako nepreukázanej domnienky. Viaceré námietky žalobcu týkajúce sa procesu zabezpečovania a vykonávania dôkazov ako aj hodnotenia dôkazov boli pomerne vágne, keď im chýbala bližšia špecifikácia vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu jún 2014. Žalobca napríklad v žalobe namietal, že správca dane a žalovaný neprihľadli na svedecké výpovede svedčiace v jeho prospech a podporujúce jeho tvrdenia, avšak už opomenul konkretizovať takéto svedecké výpovede označením konkrétneho svedka uvedením jeho mena a priezviska a poukazom na konkrétnu časť jeho výpovede. Žalobca síce v žalobe tiež namietal, že finančné orgány pri hodnotení dôkazov absolútne nevyhodnotili dôkazy svedčiace v jeho prospech, avšak opäť opomenul konkretizovať takéto dôkazy vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu jún 2014.

57. Žalobca má pravdu, ak namieta, že správca dane nemôže svojvoľne, nad rámec svojich oprávnení, prikazovať kontrolovanému daňovému subjektu, aby doložil takú dokumentáciu, ktorú ani je oprávnený mať vo svojej držbe, a že ho nemožno nútiť preukazovať skutočnosti pri iných daňových subjektoch, ako je on sám. Pri týchto námietkach však nie je zrejmé, aký je ich vzťah ku konkrétnym relevantným úkonom správcu dane a ku konkrétnym relevantným skutkovým okolnostiam týkajúcim sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia jún 2014. Rozhodnutia finančných orgánov totiž neboli založené výlučne na skutkových okolnostiach zistených u iných daňových subjektov, resp. týkajúcich sa iných daňových

subjektov. Finančné orgány nepochybne pri svojom rozhodovaní prihliadali na zistenia týkajúce sa spoločností B-spol., s.r.o., ARGUS Plus, spol. s r.o., REVITAL Trade, spol. s r.o. a FeMA Trade, s.r.o. (ako aj spoločností Tandem-Trade, s.r.o. a Holvia, s.r.o.), avšak svoje rozhodnutia nezaložili len na týchto zisteniach. Pri svojom rozhodovaní prihliadali aj na rad ďalších skutkových okolností (napr. že žalobca nemal problém v priebehu roka ukončiť obchodnú spoluprácu s najväčším dodávateľom, ktorým bola spoločnosť B-spol., s.r.o. alebo že žalobca bol v priamom obchodnom vzťahu s tým istým zahraničným subjektom ako dodávateľ spoločnosti B-spol., s.r.o., ktorá bola v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2014 dodávateľom žalobcu, napriek tomu žalobca od predmetného zahraničného subjektu nadobúdal tovar prostredníctvom ďalších subjektov vložených do obchodného reťazca a nie priamo).

58. Námietka žalobcu, že ho nemožno nútiť preukazovať skutočnosti pri iných daňových subjektoch, zjavne smerovala k stanovisku, že daňový subjekt nemôže byť postihnutý v podobe obmedzenia, resp. odopretia práva na odpočítanie dane na základe nezrovnalostí zistených u jeho obchodných partnerov. Správny súd v nadväznosti na túto námietku žalobcu pripomína, že výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí, keď znalosť obchodných partnerov nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, a to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavia vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej-ktorej zmluvnej strany (napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV. ÚS 104/2012-89 zo dňa 1.3.2012). Napokon ale, ako to už bolo uvedené, rozhodnutia finančných orgánov neboli založené výlučne na skutkových okolnostiach zistených u iných daňových subjektov, resp. týkajúcich sa iných daňových subjektov.

59. V súvislosti s výberom dôveryhodných obchodných partnerov správny súd pre úplnosť dodáva, že žalobca mohol finančným orgánom podrobne objasniť okolnosti nakontaktovania sa na spoločnosť B-spol., s.r.o., predložiť dôkazy o tom, že táto spoločnosť ponúkala, resp. mala zverejnenú ponuku, alebo reklamu, prípadne dôkazy o tom, odkiaľ získal na túto spoločnosť referencie a odporúčania. Žalobca mohol tiež predložiť finančným orgánom e-mailovú komunikáciu s deklarovateľom. Bolo teda na žalobcovi, aby si už v čase deklarovateľných zdaniteľných plnení zabezpečil dôkazy, ktoré bude môcť predložiť s odstupom času, napríklad z dôvodu obhájiteľnosti uplatneného práva na odpočítanie dane.

60. Pokiaľ sa žalobca v žalobe zmieňuje o spoločnosti TrueCom, s.r.o. správny súd uvádza, že táto spoločnosť nevystupovala v obchodnom reťazci relevantnom v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2014. Vyjadrenia žalobcu týkajúce sa spoločnosti TrueCom, s.r.o. preto nemali v preskúmvanej právnej veci relevanciu.

61. K námietke žalobcu, že rozhodnutia finančných orgánov sú nepreskúmateľné, správny súd prvotne uvádza, že každé odôvodnenie rozhodnutia orgánu verejnej správy musí obsahovať logickú, právnu a presvedčivú argumentáciu, a to v dostatočnom rozsahu (t. j. v takom rozsahu, aby priemerný adresát mal možnosť z predloženého odôvodnenia pochopiť správnosť právnych noriem aplikovaných na skutkový stav), ako aj právne závery nevybočujúce z logiky aplikácie práva a vedúce k záveru obsiahnutému vo výrokovej časti rozhodnutia. Orgán verejnej správy pritom v odôvodnení rozhodnutia nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. To znamená, že za nepreskúmateľné nemožno považovať také rozhodnutie orgánu verejnej správy, z ktorého odôvodnenia možno zistiť, aký názor zaujal voči podstatným skutkovým a právnym otázkam majúcim zásadný význam pre rozhodnutie veci. Z hľadiska uvedených východísk bolo potrebné posúdiť aj dôvodnosť predmetnej námietky majúcej na pamäti, že síce akékoľvek písomné vyhotovenie rozhodnutia orgánu verejnej moci (či už moci výkonnej alebo moci súdnej, či už v prvej inštancii alebo najvyššej inštancii) by malo spĺňať rovnaké základné kritériá zrozumiteľnosti, prehľadnosti, určitosti a vykonateľnosti, avšak že nemožno realisticky očakávať, že rozhodnutia najmä orgánu verejnej správy prvého stupňa bude svojou podobou, formálnou úrovňou a starostlivosťou vypracovania obsahu porovnateľné s rozhodnutím najvyššej súdnej inštancie, na ktorého koncipovaní sa podieľajú viaceré osoby s právnickým vzdelaním.

62. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia opísal postup správca dane počas daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania a konštatoval, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav a zároveň uviedol, ako boli ním vykonané a vyhodnotené dôkazy, t. j. jednotlivito a vo vzájomných súvislostiach, spolu s úvahou, ako boli zistené skutočnosti právne posúdené. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol aj to, ako sa vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu. Žalovaný teda napadnuté rozhodnutie dôkladne odôvodnil. Aj správca dane dôkladne odôvodnil prvostupňové rozhodnutie, keď uviedol svoje skutkové zistenia a tiež to, ako zistený skutkový stav právne posúdil. Rozhodnutia finančných orgánov boli teda riadne odôvodnené, a preto im nie je možné prisúdiť vadu nepreskúmateľnosti. Námietka žalobcu, že rozhodnutia finančných orgánov sú nepreskúmateľné, teda nebola dôvodná.

63. Námietky žalobcu týkajúce sa použitia pojmov „zmiznutý obchodník“, „nárazník“ a „účelovo vložená spoločnosť“ v prvostupňovom rozhodnutí zo strany správca dane neboli dôvodné. V súvislosti s predmetnou námietkou považoval správny súd za podstatné, že finančné orgány identifikovali obchodný reťazec, v ktorom došlo k podvodu na dani z pridanej hodnoty, pričom poukázali na úlohu (funkciu), ktorú v ňom zohrali jednotlivé obchodné spoločnosti, a že svoje závery podložili konkrétnymi skutkovými zisteniami. K pojmu „nezvestný obchodník“ (resp. „zmiznutý obchodník“ alebo „stratený obchodník“) sa napokon správca dane vo všeobecnej rovine ako aj s prihliadnutím k skutkovým okolnostiam preskúmvanej právnej veci vyjadril v prvostupňovom rozhodnutí.

64. K poukazu žalobcu na právny názor Ústavného súdu Českej republiky, Najvyššieho súdu Českej republiky a českého Najvyššieho správneho súdu správny súd uvádza, že tieto súdne inštancie sú súdnym orgánom samostatného a suverénneho štátu s vlastným právnym poriadkom, ktorý od rozdelenia Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky prešiel (rovnako ako ten slovenský) mnohými zmenami. Právne názory prezentované v rozhodnutiach Ústavného súdu Českej republiky, Najvyššieho súdu Českej republiky, či českého Najvyššieho správneho súdu alebo iných súdnych orgánov štátov odlišných od Slovenskej republiky nie sú vždy automaticky aplikovateľné na veci prejednávané pred slovenskými súdmi. Pre možnú aplikovateľnosť právneho názoru prezentovaného v súdnom rozhodnutí vydanom v inom štáte je nutné, aby žalobca vysvetlil jeho súvis s prejednávanou vecou, a to prinajmenšom poukazom na totožnosť právnej úpravy oboch štátov a skutkového stavu oboch prípadov. Žalobca tak v správnej žalobe neurobil. Poukaz žalobcu na právny názor prezentovaný v rozhodnutiach českých súdnych inštancií preto nemohol zvrátiť záver správneho súdu, že žaloba nie je dôvodná.

65. K poukazu žalobcu na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie správny súd uvádza, že z rozhodovacej praxe tejto súdnej inštancie pre podnikateľa nevyplýva iba ochrana práva na odpočítanie dane, ale (okrem iných) aj povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného konania v obchodnom reťazci, do ktorého bol podnikateľ zapojený, nevznikli pochybnosti o tom, či o podvode vedel alebo so zreteľom k všetkým okolnostiam vedieť mohol. Je totiž vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôbil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dohadovaní obchodných kontraktov sa v rámci možností snažil dbať o to, aby jeho obchodní partneri neboli problémoví. Ako to už bolo uvedené, v preskúmvanej právnej veci žalobca nepreukazoval, že by relevantné opatrenia na zabránenie svojej účasti na daňovom podvode prijal.

66. Napokon správny súd (s prihliadnutím k rozsahu žaloby) pripomína, že pri svojom rozhodovaní sa nutne nemusí vysporiadať s každým čiastkovým argumentom uvedeným v žalobe. Úlohou správneho súdu je vysporiadať sa s obsahom a zmyslom žalobnej argumentácie. Správny súd sa teda musí vysporiadať so všetkými podstatnými námietkami žalobcu, pričom vysporiadanie sa s podstatnými námietkami môže v určitých prípadoch konzumovať aj vysporiadanie sa s čiastkovými a súvisiacimi námietkami. Pri svojom rozhodovaní sa preto zameril na podstatné námietky žalobcu, ktorých obsahom a zmyslom (s istou mierou zjednodušenia) bolo spochybnenie správnosti záveru finančných orgánov o splnení podmienok pre odopretie práva žalobcu na odpočítanie dane z dôvodu jeho účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, spochybnenie zákonnosti vykonanej daňovej kontroly a zákonnosti protokolu z daňovej kontroly a spochybnenie zákonnosti rozhodnutí finančných orgánov z dôvodu absencie náležitostí predpísaných právnymi predpismi. Správny súd pritom osobitne zdôrazňuje, že postup finančných orgánov a závery, ku ktorým dospeli, preskúmal a mohol preskúmať

len v nadväznosti na konkrétne žalobné body. To znamená, že aj otázku, či v preskúmvanej právnej veci došlo k daňovému podvodu, mohol správny súd posúdiť len v medziach žalobných bodov.

67. S odkazom na vyššie uvedené dôvody, po preskúmaní konkrétnych relevantných žalobných námietok, správny súd dospel k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby, a preto ju postupom podľa § 190 SSP zamietol.

68. O práve na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP tak, že aj napriek úspechu žalovaného v konaní mu právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože mu žiadne trovy v konaní nevznikli.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

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

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, 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. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.