

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: 3Sf/97/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200509
Dátum vydania rozhodnutia: 13. 02. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1020200509.6

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, zastúpeného KVASŇOVSKÝ & PARTNERS|ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Apollo Business Center II, blok A, Prievozská 4, Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100309965/2020 zo dňa 30.01.2020, takto

rozhodol:

- I. Správny súd návrh žalobcu na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP zamietá.
- II. Správny súd žalobu zamietá.
- III. Žalovanému právo na náhradu trov konania a trov kasačného konania voči žalobcovi nepriznáva.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január – jún 2014 a september 2014, z ktorej vyhotovil protokol č. 101691420/2017 zo dňa 3. augusta 2017 (ďalej len „protokol“).

2. Na základe vykonanej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 100667299/2018 z 5. apríla 2018, ktoré bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 102132448/2018 z 26. októbra 2018 z dôvodu nedostatočne vyhodnoteného zisteného skutkového stavu a nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia, v ktorom je nutné prihliadať aj na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“).

3. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 101861992/2019 zo dňa 2. augusta 2019 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume XXX.XXX,XX eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2014. Správca dane neuznal žalobcom uplatnené právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom B-spol. s r.o. za dodanie tovaru a služieb - krmivo, mäsové výrobky, syry, prepravné služby a ďalšie a dodávateľom Peter Štěpánek, s.r.o. za dodanie tovaru - vajcia a kartóny), lebo v reťazci dodaní došlo k daňovému úniku, pričom žalobca vedel alebo vedieť mal, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu typu nezvestný obchodník.

4. Správca dane zistil, že spoločnosť B-spol., s.r.o. je nekontaktná a nesídlí na deklarovanej adrese. Z verejne dostupných zdrojov a interných databáz vyplynulo, že poslednú účtovnú závierku podala za rok 2013, v roku 2013 nevykazovala žiadne obraty a nemala majetok. Od januára 2014 do septembra 2014 uvádzala v daňových priznaniach dodania tovarov a služieb podľa § 8 a § 9 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a v každom mesiaci mala nízku vlastnú daňovú povinnosť. Za október 2014 podala negatívne daňové priznanie. Od novembra 2014 spoločnosť nepodala daňové priznanie k DPH a za rok 2014 nepodala ani daňové priznanie k dani z príjmu. V roku 2015 správca dane zrušil spoločnosti B-spol., s.r.o. podľa § 81 ods. 4 zákona o DPH registráciu na daň z pridanej hodnoty.

5. Správca dane vypočul konateľa dodávateľskej spoločnosti B-spol., s.r.o. (konateľ od 31.10.2013 do 30.10.2014), pána A. B.. Tento nevedel predložiť žiadne dokumenty týkajúce sa spoločnosti B-spol., s.r.o. potvrdzujúce obchodné transakcie s daňovým subjektom Podtatranská hydina a.s. v kontrolovanom zdaňovacom období a ani za iné obdobie, nedisponoval ani dokumentáciou o odovzdaní týchto dokumentov. Uviedol, že pre odberateľov vystavoval a podpisoval faktúry, nepamätal si však (s ohľadom na veľké množstvo), akým spôsobom ich vyhotovoval. Tovar mal nakupovať od subjektov ARGUS Plus, spol. s r.o. a REVITAL Trade, spol. s r.o. Objednávky boli riešené telefonicky alebo osobne s pánom C. a s pánom D. E.. Za žalobcu komunikoval s pánom F.. Spoločnosť B-spol., s.r.o. nemala vlastný majetok ani zamestnancov, hradila však prepravu tovaru, ktorú fakturovala žalobcovi.

6. K osobe pána A. B. správca dane uviedol, že tento vystupoval neskôr aj ako konateľ spoločností Tandem-Trade, s.r.o. a Holvia, s.r.o., ktoré boli zapojené do obchodovania so žalobcom v iných zdaňovacích obdobiach roku 2014 a 2015. Predmetné spoločnosti nemali žiadny majetok a ani zamestnancov, k zmenám spoločností v obchodnom reťazci dochádzalo spravidla v období od 3 do 7 mesiacov. Po ukončení obchodných vzťahov sa stali spoločníkmi predmetných spoločností obdobné americké spoločnosti.

7. Správca dane zistil deklarovanych dodávateľov spoločnosti B-spol., s.r.o. v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, a to spoločnosti FeMa Trade, s.r.o., ARGUS Plus, spol. s r.o., REVITAL Trade spol. s r.o. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol aj skutočnosti týkajúce sa spoločností ARGUS Plus, spol. s r.o. a REVITAL Trade spol. s r.o. pre poskytnutie obrazu o spôsobe obchodovania žalobcu v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach. Spoločnosť FeMa Trade, s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov a ani materiálne a technické zabezpečenie. Za zdaňovacie obdobia január až marec 2014 a október až december 2014 podávala negatívne daňové priznania. Jej obchodné aktivity začali od apríla 2014 a trvali do septembra 2014, kedy deklarovala vysoké obraty v súvislosti s intrakomunitárnymi dodávkami a následným predajom tovaru a služieb spoločnosti B-spol., s.r.o. Tovar bol následne spoločnosťou B-spol., s.r.o. fakturovaný spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o. V obchodnom reťazci bola spoločnosť FeMa Trade, s.r.o. nahradená spoločnosťou ARGUS Plus spol. s r.o. Predmetné spoločnosti boli prepojené prokuristom v rôznych obdobiach – pánom G. C.. Sídlo spoločnosti FeMa Trade, s.r.o. bolo fiktívne a pán G. C. nezastihnuteľný. Nahliadnutím do spisu daňového subjektu FeMa Trade, s.r.o. správca dane zistil, že ide o nekontaktnú spoločnosť, nespolupracujúcu so správcom dane.

8. Správca dane nahliadol do spisu daňového subjektu HYDINA SK s.r.o., kde bol pán C. vypočutý. Ten uviedol, že spoločnosť ARGUS Plus spol. s r.o. obchodovala so spoločnosťou B-spol., s.r.o., pričom nevlastnila a nemala v prenájme skladové priestory. Tovar bol zaplatený len bankovým prevodom (správca dane zistil, že úhrady boli realizované aj kompenzáciami medzi poľským dodávateľom, spoločnosťou ARGUS Plus spol. s r.o., FeMa Trade, s.r.o., Peter Štepánek, s.r.o. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o.). Uviedol, že bol sprostredkovateľom obchodov (obchodníkom), pán F. (konateľ žalobcu) mal poznať všetkých dodávateľov spoločnosti ARGUS Plus spol. s r.o., mal na nich telefónne kontakty. Na základe obchodných vzťahov bol možný kontakt pána F. a pani F. (manželky) priamo s dodávateľom ARGUS Plus, spol. s r.o. a bolo možné dohodnúť vykládku tovaru.

9. Spoločnosť REVITAL Trade spol. s r.o. podala daňové priznanie k dani z príjmov naposledy za rok 2012 a daňové priznanie k DPH za apríl 2014. Z externej databázy finančnej správy bolo zistené, že predmetná spoločnosť nadobúdala tovary aj v máji a júni 2014.

10. Svedeckou výpoveďou svedka H. E. správca dane zistil, svedok sám potvrdil, že nie je schopný predložiť účtovné doklady, evidencie, záznamy DPH spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o., lebo ich odovzdal inej osobe. Spoločnosť Peter Štepánek, s.r.o. zanikla dňa 30.07.2014 zlúčením s SLOVRESPO, s.r.o., ktorá bola následne ďalej zlúčená so spoločnosťou K-2-R-A, s.r.o. (tá bola od 18.06.2015 zrušená bez likvidácie). Do spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o. bolo spolu zlúčených 61 obchodných spoločností. Konateľ tejto spoločnosti D. E. je bez domova a sám sa pri ústnom pojednávaní vyjadril, že uvedenú spoločnosť nepozná a žiadne účtovné doklady nemá. Okresný úrad Nové Mesto nad Váhom, odbor živnostenského podnikania vydal rozhodnutie o zrušení živnostenského oprávnenia spoločnosti SLOVRESPO s.r.o., pretože D. E. bol právoplatne odsúdený za spáchaný majetkový trestný čin.

11. Správca dane preveril aj deklarovaného odberateľa žalobcu, poľskú spoločnosť CEDROB SPÓLKA AKCYJNA. Z informácií získaných prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (ďalej len „MVI“) správca dane zistil, že k dodávkam malo dôjsť tak, ako je deklarované na faktúrach. Nakúpené živé zvieratá boli zabité v Zaklady Drobiarski v Niepolomice (pobočka CEDROB S.A.), boli zmrazené a určené na ďalší predaj alebo na výrobu. Preprava bola zabezpečená poľskou spoločnosťou, vozidlami určenými na prepravu živých zvierat. Úhrady boli realizované kompenzáciou vzájomných dlhov spoločností HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a AGRUS Plus, spol. s r.o. Objednávky sa uskutočnili telefonicky alebo e-mailom, boli prijímané pánom I. J. a za žalobcu H. F., K. J. a L. H..

12. Vyššie uvedené zistenia viedli správcu dane k záveru, že obchodovanie žalobcu nesie vo vzťahu k DPH znaky daňového podvodu a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie preto odoprel žalobcovi právo na odpočítanie dane, nakoľko žalobca vedel, resp. musel vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení poznačenom daňovým podvodom.

13. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100309965/2020 zo dňa 30. januára 2020 rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný vyhodnotil postup a závery správcu dane ako zákonné a vecne správne. Daňový subjekt (žalobca) neoprávnene odpočítal daň z faktúr vyhotovených daňovým subjektom B-spol., s.r.o. a Peter Štepánek, s.r.o. Stotožnil sa so správcom dane v závere, že obchodovanie žalobcu nesie vo vzťahu k DPH znaky špecifického typu daňového podvodu „nezvestný resp. zmiznutý obchodník“ a že právo na odpočet DPH malo byť žalobcovi odopreté, nakoľko správca dane preukázal, že žalobca vedel resp. vedieť musel, že sa podieľa na plnení spojenom s daňovým únikom. Žalovaný poukázal na judikatúru SD EÚ vo veciach Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04 zo 6. júla 2006 v tom zmysle, že právo na odpočet DPH má byť zamietnuté aj pri neexistencii vnútroštátnych právnych predpisov, ak sa preukázalo, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľa na podvode v oblasti DPH, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní.

14. Žalovaný zdôraznil, že deklarovaný dodávateľ tovaru – spoločnosť B-spol., s.r.o. nevykonávala skutočnú hospodársku činnosť a deklarovala nákup tovaru od subdodávateľských spoločností, ktoré rovnako nevykonávali žiadnu ekonomickú aktivitu. Ani jedna zo subdodávateľských spoločností nemala zamestnancov a ani materiálno-technické zabezpečenie obchodnej činnosti. Subdodávateľské spoločnosti začali po vstupe do obchodnej spolupráce so spoločnosťou B-spol., s.r.o. vykazovať ekonomickú činnosť s vysokými obrátmi z titulu intrakomunitárneho nadobudnutia a z predajov pre spoločnosť B-spol., s.r.o. Následne bol tovar predávaný žalobcovi. Tovar bol prepravený priamo od prvého dodávateľa (z iného členského štátu) k žalobcovi. Spoločnosť B-spol., s.r.o. a jej subdodávateľské spoločnosti si neplnili svoje daňové povinnosti. Začlenenie subdodávateľských spoločností do obchodného reťazca bolo účelové, bez ekonomickej zmysluplnosti, spoločníci a konatelia týchto spoločností predstierali podnikateľskú činnosť s cieľom vytvárania fiktívnych nákladov personálne prepojeným spoločnostiam – žalobcovi, spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a HYDINA SK, s.r.o., ktoré si z predmetných obchodov uplatnili odpočítanie DPH. Súbežne vzájomné obchody prebiehali medzi dodávateľmi z iných členských štátov EÚ aj priamo so žalobcom. Subdodávateľské spoločnosti sú pritom nekontaktné, nemajú konateľov, v čom žalovaný videl účel – znemožnenie prístupu k účtovným dokumentom a dôkazom o obchodoch. Žalovaný poukázal aj na to, že konateľ spoločnosti B-spol., s.r.o. bol konateľom aj ďalších dodávateľských spoločností žalobcu s obdobným modelom podnikania. Žalovaný mal z vykonaného dokazovania za preukázané, že v prípade deklarovaných, po sebe nasledujúcich dodaní – subdodávateľ (FeMa Trade s.r.o., REVITAL Trade, spol. s r.o. resp. ARGUS Plus, spol. s r.o.) – B-spol., s.r.o. – žalobca, išlo o dodávky s jednou prepravou priamo od dodávateľa

z iného členského štátu EÚ k žalobcovi. Dodanie tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa pre žalobcu nebolo preukázané. V prípade deklarovaných dodávateľských a subdodávateľských spoločností ide o jednoosobové spoločnosti, bez skúseností a znalostí o predávanej komodite, bez majetku a zamestnancov, či bez obchodnej histórie, čo muselo byť žalobcovi zrejmé. Žalobca poznal zapojené subjekty a obchody boli zastrešené D. H. F., personálne prepojenou osobou, ktorá mala dispozičné právo na bankové účty dodávateľov zapojených v obchodnom reťazci. Žalobca ukončil obchodnú spoluprácu s majoritným dodávateľom B-spol., s.r.o. a vymenil ho znovu za inú jednoosobovú spoločnosť, bez garancií, bez majetku, bez histórie a skúseností, s nízkym alebo nulovým vlastným imanom, a to spoločnosť Tandem-Trade, s.r.o. a Holvia, s.r.o., za ktoré konala v tom čase tá istá osoba – pán A. B.. Tovar u zahraničného dodávateľa v prospech žalobcu nedojednávajú jeho obchodní partneri, ale priamo zástupcovia žalobcu či personálne prepojené osoby. Sám žalobca organizoval mechanizmus finančného vysporiadania pohľadávok a záväzkov ich vzájomným započítavaním. Žalovaný sa tak stotožnil so správcom dane, že obchodovanie žalobcu nesie znaky daňového podvodu a správca dane preukázal, že žalobca vedel, resp. musel vedieť, že sa zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.

II.

Žaloba

15. Žalobca sa žalobou zo dňa 02.04.2020, doručenu Krajskému súdu v Bratislave dňa 03.04.2020, domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100309965/2020 zo dňa 30.01.2020, ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane č. 101861992/2019 zo dňa 2. augusta 2019, ich zrušenia z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a vrátenia veci orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

16. Žalobca v správnej žalobe namietal najmä prekročenie maximálnej lehoty daňovej kontroly s ohľadom na dĺžku prerušenia daňovej kontroly počas MVI (trvala viac ako 1000 dní), nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly z dôvodu nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly, nevyhovenie žiadosti žalobcu o poskytnutie lehoty na vyjadrenie k zisteniam správcu dane uvedeným v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 24.07.2019 v nadväznosti na predchádzajúce zrušujúce rozhodnutie žalovaného, neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly, zohľadnenie výsledkov MVI ako dôkazov, nenáležité používanie pojmov „náravník“, „zmiznutý obchodník“ či „účelovo vložená spoločnosť“ v rozhodnutí žalovaného, posudzovanie podvodného konania zo strany žalovaného, hoci takáto kompetencia prináleží len orgánom činným v trestnom konaní, nedostatočné zistenie skutkového stavu, neprimerané zaťaženie žalobcu dôkazným bremenom v daňovom konaní a nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia žalovaného. Ďalej namietal žalobca porušenie jeho procesných práv.

17. Osobitne žalobca požiadat' správny súd zvážiť prerušenie konania až do zodpovedania prejudiciálnej otázky Súdnym dvorom Európskej únie predloženej Najvyšším súdom Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 5Sžfk/34/2018, alternatívne aby sám konanie prerušil a pripojil sa k podanej prejudiciálnej otázke v predmetnom konaní.

III.

Vyjadrenie žalovaného

18. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 23.03.2022 navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Zotrval na tom, že správca dane v konaní získal dostatok dôkazov na vyslovenie záveru, že žalobca si neoprávnene odpočítal daň z faktúr vyhotovených daňovým subjektom B-spol., s.r.o. v sume XXX.XXX,XX eur a z faktúr vyhotovených daňovým subjektom H. E., s.r.o. v celkovej výške XX.XXX,XX eur za dodávku tovaru a služieb za zdaňovacie obdobie február 2014, náležite zistil skutkový stav, svojím konaním nevybočil zo základných zásad daňového konania, rešpektoval práva žalobcu a postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku.

19. K námietkam žalobcu o nedodržaní lehoty na vykonanie daňovej kontroly v súvislosti s prerušením daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadostí o MVI žalovaný uviedol, že administratívnu spoluprácu členských štátov a spoluprácu proti podvodom v oblasti DPH upravuje nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH (ďalej len „nariadenie“), v zmysle ktorého 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 § 61 Daňového poriadku. Využitím MVI 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 13.09.2019äHYDINA SK s.r.o.).

20. Ďalej žalovaný poukázal na to, že 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 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). Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9900451/5/4434210/14/Gaz zo dňa 02.10.2014 spĺňa všetky povinné náležitosti vrátane uvedenia dôvodu začatia daňovej kontroly, a to dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené.

21. 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 DPH.

IV.

Konanie na správnom súde a kasačnom súde

22. Krajský súd v Bratislave uznesením č. k. 5S/84/2020-164 zo dňa 12.05.2020 prerušil konanie v zmysle § 100 od. 2 písm. a) SSP do skončenia prejudiciálneho konania vedeného pred Súdny dvorom EÚ na návrh Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/34/2018. Uznesením č. k. 5S/84/2020-196 zo dňa 07.03.2022 (právoplatné dňa 09.03.2022) bolo rozhodnuté o pokračovaní v konaní.

23. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 5S/84/2020-268 zo dňa 22.11.2022 správnu žalobu žalobcu podľa § 190 SSP zamietol.

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 2Sfk/48/2023 zo dňa 24.09.2024 rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/84/2020-268 zo dňa 22.11.2022 zrušil a vec vrátil Správneému súdu v Bratislave (ďalej aj „správny súd“) ako právneému nástupcovi Krajského súdu v Bratislave podľa § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o zriadení správnych súdov“) na ďalšie konanie s tým, že úlohou správneho súdu bude identifikovať žalovaným vymedzený dôvod nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov a relevantné skutkové okolnosti, na ktorých je tento záver žalovaného postavený. Tieto zistenia správny súd konfrontuje so žalobnými námietkami a posúdi ich tiež v kontexte miery dôkazného bremena, ktorým bol žalobca zaťažený (prihliadajúc na žalovaným zistený dôvod nepriznania uplatneného daňového oprávnenia). Následne sa správny súd vysporiada tiež s procesnými námietkami žalobcu. Svoje závery správny súd náležite a zrozumiteľne odôvodní.

25. Po vrátení bola vec vedená na Správnom súde v Bratislave pod sp. zn. 3Sf/97/2024.

26. 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 (§ 134 ods. 1 SSP) a viazaný právnym názorom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej

republiky uvedenom v rozsudku sp. zn. 2Sfk/48/2023 zo dňa 24.09.2024dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. O žalobe rozhodol na pojednávaní dňa 13.02.2025.

V.

Relevantné právne predpisy

27. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, 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.

28. 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.

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

30. 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.

31. 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, znehodnotené alebo zničené. 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.

32. 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 nezasíela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt nemožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

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

34. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku správca dane môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

35. Podľa § 61 ods. 3 prvá a druhá veta Daňového poriadku konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia.

36. Podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správcu dane písomne oznámi účastníkom konania.

37. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

38. Podľa § 2 ods. 1 zákona 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.

39. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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 elektronickom formáte; elektronickú faktúru 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) elektronickou výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickou formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

VI.

Právne posúdenie vecí správnym súdom

45. Predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia finančných orgánov, a to prvostupňové rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorými tieto žalobcovia odopreli právo na odpočítanie dane a vyrubili mu rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie február 2014. Úlohou správneho súdu bolo v medziach žalobných bodov posúdiť, či finančné orgány pri vyrubení rozdielu dane na DPH postupovali v súlade s príslušnými právnymi predpismi a ustálenou súdnou praxou.

46. 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 DPH. Právo zdaniteľných osôb na odpočítanie dane, i keď predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému DPH, môže byť obmedzené, resp. odopreté, a to v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nepreukáže splnenie hmotnoprávných 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 odlišenie je dôležité najmä v súvislosti s rozsahom a predmetom dokazovania či inštitútom dôkazného bremena. V rámci správneho súdneho prieskumu rozhodnutí finančných orgánov, ktorými tieto žalobcovia 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.

47. Vychádzajúc z obsahu rozhodnutí finančných orgánov v preskúmvanej právnej veci možno konštatovať, že tieto žalobcovia odopreli právo na odpočítanie dane a vyrubili mu rozdiel dane na DPH 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 február 2014 bolo postavené na tvrdeniach o plneniach, ktoré niesli znaky podvodného konania s DPH. Odopretiu práva na odpočítanie dane z dôvodu účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom nasvedčuje aj terminológia použitá v rámci argumentácie správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí, a to konkrétne pojmy ako „zmiznutý obchodník“, „nárazník“, 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. ako aj spoločnosť H. E., s.r.o. sú len umelými článkami 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 DPH) zaťažovalo finančné orgány.

48. 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 DPH 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).

49. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu vymedzuje tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (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). Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (1) preukázať existenciu podvodu na DPH (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).

50. 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“ zmieneného testu.

51. 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.

52. Pokiaľ ide o objektívny test v rámci celého obchodného reťazca, správny súd poukazuje najprv na popis obchodného reťazca zisteného správcou 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 FeMA Trade, s.r.o., Peter Štěpánek, s.r.o., REVITAL Trade spol. s r.o., ktoré boli súčasťou obchodného reťazca zisteného správcou 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.

53. 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 viaceré neštandardných znakov, z ktorých bolo možné zistiť, že deklarovaný dodávateľ (spoločnosť B-spol., s.r.o.) a jeho dodávatelia (spoločnosti FeMA Trade, s.r.o., H. E., s.r.o., REVITAL Trade spol. s r.o.) boli do predmetného obchodného reťazca účelovo vložené. Medzi takéto neštandardné znaky možno subsumovať správcou dane zistené skutočnosti, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období február 2014 obchodoval 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 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 vyššie uvedené spoločnosti ako dodávateľa spoločnosti B-spol., s.r.o.) sa postupne v krátkom časovom slede stali nekontaktnými spoločnosťami bez konateľa, 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.

54. Pre úplnosť správny súd dodáva, že pri vedomostnom teste konkrétneho subjektu bolo možné len súhlasiť s konštatovaním správcu dane, že je nelogické a 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 správcu 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 efektivitou, rýchlosťou a precíznou logistikou. Takéto všeobecné konštatovanie, neobsahujúce žiadne konkrétne skutkové okolnosti vo vzťahu k preskúmanému zdaňovaciemu obdobiu február 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.

55. 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 a 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 nepreukázal, 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.

56. 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.

57. 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 DPH 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 február 2014 zapojil do (síce iného, ale predsa) obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.

58. S ohľadom na žalobné námietky sa správny súd ďalej zaoberal otázkou, či zo strany správcu dane došlo k prekročeniu zákonom stanovenej maximálnej doby trvania daňovej kontroly v súvislosti s prerušením daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadostí o MVI. 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 MVI 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.

59. Z obsahu administratívneho spisu je teda zrejmé, že daňová kontrola bola rozhodnutím správcu dane prerušená. Počas prerušenia daňovej kontroly lehoty na jej výkon podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynuli. Pokiaľ žalobca namietal neúčelnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadostí o MVI, správny súd uvádza, že účelnosť MVI 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 hľadiť na uplatnenie MVI a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Posudzovať účelnosť MVI 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 MVI 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 MVI stanú nepoužiteľnými. To však už je vecou hodnotenia dôkazov a právneho posúdenia, nie zákonnosti prerušenia daňovej kontroly. V preskúmvanej právnej veci sa MVI mali preveriť zdaniteľné transakcie s oslobodením od dane v rámci štátov Európskej únie. Žiadosťou o MVI 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 MVI sledoval iný účel ako získanie informácií relevantných pre výkon daňovej kontroly. Prerušenie daňovej kontroly preto bolo nepochybne účelné.

60. 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 MVI. 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).

61. Povahou lehôt na poskytnutie informácií stanovených v nariadení č. 904/2010 a otázkou ich vplyvu na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly správcu dane z dôvodu realizácie MVI 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.“

62. Pokiaľ žalobca namietal, že zo strany daňových orgánov došlo k porušeniu zásady proporcionality pri celkovej dĺžke trvania daňovej kontroly, ktorá v sebe zahŕňala aj neprimeranú dobu jej prerušenia za účelom získania odpovedí v rámci MVI, správny súd uvádza, že dobu prerušenia daňovej kontroly nie je možné zarátať 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 MVI, 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.

63. 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, znehodnotenú alebo zničené. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje tiež na skutočnosť, že možnosť vykonať daňovú kontrolu vyplýva priamo 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 dospel správny súd k záveru, že správca dane pri začatí výkonu daňovej kontroly postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku.

64. 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 MVI, správny súd uvádza, že v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku možno ako dôkaz 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 zákonom 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 MVI (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“.

65. Námietka žalobcu, že z rozhodnutí finančných orgánov nie je zrejmé, akým spôsobom sa tieto vysporiadali so zisteniami vyplývajúcimi z MVI, nebola dôvodná. Z rozhodnutí finančných orgánov je totiž zrejmé, že tieto považovali informácie získané v rámci MVI vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu február 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 MVI 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 v iných zdaňovacích obdobiach), 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 MVI a k informáciám získaným v rámci nej sa správca dane podrobnejšie vyjadril v prvostupňovom rozhodnutí.

66. K námietkam žalobcu, ktorými spochybňoval zákonnosť dôkazov získaných v rámci MVI 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, Jiří 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 MVI teda nie sú nezákonnými informáciami pre neúčast' daňového subjektu pri procesných úkonoch realizovaných v rámci MVI, a to ani za situácie, že daňovému subjektu nebolo priznané právo na obhajobu v rámci dožiadaného členského štátu.

67. Námietka žalobcu týkajúca sa porušenia jeho práv tým, že správca dane nevyhovel jeho požiadavke vznesenej na ústnom pojednávaní dňa 24.07.2019 o poskytnutie lehoty 15 dní alebo aspoň 8 dní na vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní, nebola dôvodná. Správca dane totiž už nevykonal žiadne nové dokazovanie vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu február 2014, splnomocnený zástupca žalobcu bol prítomný pri výsluch svedka H. E. dňa 19.02.2019, kedy sa tiež mohol vyjadrovať k daňovému konaniu. To znamená, že zistený skutkový stav a dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal, zostali 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.

68. 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 DPH 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. 32 žaloby), v ktorom sa táto súdna inštancia podrobne vyjadruje k problematike daňového podvodu, resp. podvodu na DPH 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 dôvode 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 DPH nijako nezastupujú orgány činné v trestnom konaní (a to ani vtedy, keď konštatujú účasť daňového subjektu na daňovom podvode).

69. 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.

70. 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 február 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 február 2014.

71. Žalobca má pravdu, ak namieta, že správca dane nemôže svojvoľne, nad rámec svojich oprávnení, prikazovať kontrolovanému daňovému subjektu, aby doložil takú dokumentáciu, ktorú ani nie 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 február 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., FeMA Trade, s.r.o., H. E., s.r.o., REVITAL Trade spol. 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- B-spol., s.r.o. alebo že žalobca bol v priamom obchodnom vzťahu s tým istým zahraničným subjektom ako dodávateľa spoločnosti B-spol., s.r.o.).

72. 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 aj 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 prejavujú 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 01.03.2012). 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.

73. 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.

74. K námietke žalobcu, že rozhodnutia finančných orgánov sú nepreskúmateľné, správny súd 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 majú 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.

75. 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. jednotlivo 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.

76. 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 DPH, 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.

77. 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.

78. 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.

79. 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.

80. K žiadosti žalobcu o podanie prejudiciálnych otázok súvisiacich s lehotami stanovenými v čl. 10 nariadenia správny súd uvádza, že Súdny dvor Európskej únie sa už k tejto problematike jednoznačne vyjadril v rozsudku vo veci HYDINA SK, C-186/20 z 30. septembra 2021: článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 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. Vyššie citovaná právna veta poskytuje jednoznačný výklad charakteru lehôt, na ktoré sa žalobca chce dopytovať. Správny súd nezhliadol žiadne dôvodné pochybnosti o zákonnosti prerušenia daňovej kontroly v nadväznosti na lehoty stanovené nariadením a preto zamietol návrh žalobcu na prerušenie konania a prejudiciálne konanie pred Súdny dvorom Európskej únie neinicioval. V tejto súvislosti správny súd odkazuje aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Consorzio Italian Management, Catania Multiservizi SpA zo 6. októbra 2021, C-561/19, v zmysle ktorého: článok 267 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátny súd, ktorého rozhodnutia nemožno napadnúť súdnym prostriedkom nápravy podľa vnútroštátneho práva, je povinný predložiť Súdnemu dvoru otázku týkajúcu sa výkladu práva Únie, ktorá bola pred ním nastolená, pokiaľ nekonštatuje, že táto otázka nie je relevantná alebo že predmetné ustanovenie práva Únie už bolo predmetom výkladu zo strany Súdneho dvora, alebo že správny výklad práva Únie je taký jasný, že nie je priestor na žiadne dôvodné pochybnosti (viď rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/88/2022 zo dňa 29.01.2024).

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

82. O práve na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 v spojení s §175 ods. 1 SSP tak, že keďže vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, ide o orgán štátnej správy, správny súd mu právo na náhradu trov konania voči žalobcovi nepriznal. Vo vzťahu k trovám kasačného konania správny súd poukazuje na uznesenie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7Ssk/40/2023 zo dňa 14.07.2023, podľa ktorého sa trovy kasačného konania považujú za súčasť trov konania pred správnym súdom, o ktorých má správny súd rozhodnúť rovnako, ako o všetkých ostatných trovách - teda v závislosti na tom, ako rozhodne o správnej žalobe. Z dôvodu, že žaloba bola zamietnutá, správny súd rozhodol o práve na náhradu trov kasačného konania podľa § 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 a 3 SSP tak, že úspešnému žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania voči žalobcovi nepriznal, keďže mu trovy kasačného konania nevznikli.

83. Toto rozhodnutie prijal senát Správneho súdu v Bratislave 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.