

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: KE-8S/130/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7022200700  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 02. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Michal Magur  
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2025:7022200700.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Michala Magura a členiek senátu JUDr. Tatiany Sabadošovej a JUDr. Ing. Lenky Figulovej, v právnej veci žalobcu: DRYÁDA CORPORATION, s.r.o. so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, zastúpeného Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Trhová 992/1, Zvolen 960 01, IČO: 50 492 934 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100131887/2019 zo dňa 11.01.2019, takto

### rozhodol:

I. Zrušuje rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100131887/2019 zo dňa 11.01.2019, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Košice č. 101813342/2018 zo dňa 14.09.2018 a vec v r a c i a orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania vrátane trov konania pred kasačným súdom.

### odôvodnenie:

I.  
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 101813342/2018 zo dňa 14.09.2018 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa ustanovenia § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom a účinnom znení (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v sume 70 023,97 € konštatujúc porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom a účinnom znení (ďalej aj „zákon o DPH“).

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100131887/2019 zo dňa 11.01.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) tak, že podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. Z obsahu administratívneho spisu, ako aj z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia september - december 2008, január - apríl, jún, júl, september, december 2009 a január - marec, máj - júl, september - december 2010. V jej rámci bolo zistené, že v kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie dane v sume 70 023,97 € na základe faktúr od spoločností REJA CORPORATION, s.r.o. v konkurze, IČO: 44 322 909, Solid Press Slovakia, s.r.o., IČO: 36 482 790 a Tatra Trade Corporation, s.r.o., IČO:

36 479 705 s deklaroványm predmetom dodania „Olej stolový“, „Energy drink“, „Ocot kvasný“ a „Cukor kryštál“.

4. Rozhodnutím č. 9813401/5/328143/2013/MihP z 25.01.2013 prerušil správca dane daňovú kontrolu od 31.01.2013 z dôvodu získania informácií podľa osobitného predpisu. Dňa 15.01.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená (oznámenie zo dňa 21.01.2016).

5. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016, ktorý bol spolu s výzvou č. 142464/2016 zo dňa 11.02.2016 dňa 16.02.2016 doručený konateľovi A. B., ktorý ho prevzal osobne, o čom bola spísaná Zápisnica č. 143561/2016, čím bola daňová kontrola ukončená (§ 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku) dňom jeho prevzatia. Na základe vyjadrenia žalobcu sa správca dane vo vyrubovacom konaní zaoberal návrhmi a predloženými dôkazmi a následne vydal správca dane rozhodnutie č. 102419333/2017 zo dňa 20.11.2017, ktorým vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie september 2009 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 70 023,97€. Proti tomuto rozhodnutiu sa daňový subjekt odvolal. Žalovaný rozhodnutím č. 100597172/2018 zo dňa 21.03.2018 zrušil toto rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočného vyhodnotenia dôkazov a nedostatku odôvodnenia. V ďalšom konaní správca dane zotrval na svojich záveroch a vydal prvostupňové rozhodnutie, ktoré bolo na základe odvolania žalobcu potvrdené napadnutým rozhodnutím žalovaného.

6. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že má dôvodné podozrenie o zapojení žalobcu do obchodovania s komoditami - olej, cukor, ryža, energetické nápoje a stavebná oceľ, ktoré vykazovalo znaky karuselových obchodov. Bolo zistené, že v zdaňovacom období september 2009 hlavným predmetom činnosti žalobcu bol najmä nákup a predaj stolového oleja a v menšej miere iné potraviny - cukor, energetické nápoje od vyššie uvedených dodávateľov a odberateľmi žalobcu boli najmä Tesco Stores SR, a.s., Retail Value Stores, a.s. a Labaš, s.r.o. Žalobca tiež deklaroval dodanie tovaru maďarským odberateľom MASZPET Kft a SPEED-MAGIC EXPORT IMPORT Zrt.

7. Žalovaný zdôraznil, že kontrolou daňových dokladov v spojení s výsledkami vykonaného dokazovania a zabezpečenými dôkazmi bolo správcom dane nepochybne preukázané, že obchody, ktoré boli deklarované predmetnými faktúrami boli vykonávané bez zjavného ekonomického opodstatnenia a ich jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody vo forme neoprávneného zníženia daňovej povinnosti prostredníctvom predmetných faktúr. Žalovaný uzavrel, že postup správcu dane, ktorý svoj záver o neuznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v predmetných faktúrach od spoločnosti REJA CORPORATION, s.r.o., Solid Press Slovakia, s.r.o. a Tatra Trade Corporation s.r.o. odôvodnil tým, že plnenia v zistenom fakturačnom reťazci posúdil a vyhodnotil ako umelé plnenia s cieľom získania daňových výhod aj napriek tomu, že pri prevode vlastníckych práv boli podmienky formálne splnené nebolo v rozpore s platnými právnymi predpismi. Z vykonaného dokazovania a zo zabezpečených dôkazov vyplynulo, že podnikateľské aktivity daňového subjektu - žalobcu neboli štandardnými obchodmi, nakoľko nebolo preukázané, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie Slovenskej republiky. Správca dane spochybnil schému so zabudovaným mechanizmom odpočítania dane založenú na vytváraní umelej situácie, ktorá bola základom pre zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty čo v konečnom dôsledku bráni právu odvolávajúceho sa daňového subjektu na odpočítanie dane pri preverovaní faktúr. Jediným cieľom umelo vytvorených plnení vo fakturačnom reťazci spoločnosti bolo zníženie daňového zaťaženia a odčerpávanie nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu cez faktúry za dodávky potravinárskeho tovaru. Správca dane aplikoval aj závery rozsudku Súdneho dvora EÚ (C-255/02 Halifax plc), ktoré boli v súlade so zistenými skutkovými okolnosťami a bránia právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Skonštatoval, že bol získaný dostatok dôkazov, ktoré svedčia zneužitiu práva, nakoľko zo získaných dôkazov správca dane zistil nielen fakturačný tok tovarov, ale aj fyzický tok tovaru, zistil skutočnosti o dodávateľských spoločnostiach, o spôsobe obchodovania a dospel k záveru, že obchodné transakcie boli deklarované len formálne za účelom získania daňovej výhody. Pokiaľ ide o konanie správcu dane pri zabezpečovaní dôkazov dospel k záveru, že bolo vykonávané v súlade s procesnou právnou normou a výsledky šetrenia je možné použiť ako dôkazy zaobstarané v súlade s § 24 Daňového poriadku. Správca dane vychádzal pri hodnotení faktov a dôkazov, ktoré získal z rôznych zdrojov (nielen výpovede C. A. D., ale aj odpovede na dožiadania na žiadosti o MVI, svedecké výpovede). Žalovaný skonštatoval, že závery správcu dane boli správne a pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa nesprávneho hodnotenia dôkazov správcom dane považoval za neopodstatnené.

8. Správca dane po vyhodnotení zistení cez vlastný výkon daňovej kontroly a vyrubovacieho konania ako aj cez inštitút získania informácií zo spisov iných daňových kontrol dospel k záveru, že pokiaľ ide o daňový subjekt - žalobcu:

- nepredložil žiadny iný hodnoverný dôkaz okrem faktúr a dodacích listov, ktoré predložil na začiatku daňovej kontroly o tom že došlo k deklarovanému dodaniu tovarov od jednotlivých dodávateľov, toto len tvrdil avšak dôkazy, ktoré by to potvrdili nepredložil, aj napriek tomu že správca dane v priebehu vyrubovacím konaní a aj pri oboznámení sa s výsledkami vyrubovacieho konania tieto od neho žiadal,

- svedok C. A. D. pri preverovaní reálnosti dodania tovaru deklarovaného faktúrami a dodacími listami vypovedal, že predmetné obchody so žalobcom nemali nikdy reálne komerčný základ,

- konateľ žalobcu A. B. odmietol vypovedať, odpovedať na otázky správcu dane, nevyjadroval sa, ale žiadal o možnosť písomne sa vyjadriť, čo vierohodnosť jeho osobe znižoval a žiadne relevantné dôkazy nepredložil okrem dokladov, ktoré predložil k daňovej kontrole.

9. Podľa žalovaného, keď sa žalobca podieľal na obchodných vzťahoch s ďalšími spoločnosťami (ktoré obchodné vzťahy nemali reálne ekonomické opodstatnenie, ako to vyplýva z výpovede svedka C. D.) vedel, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré predstavuje schému so zabudovaným mechanizmom na neoprávnené uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty, a jediným účelom týchto obchodných transakcií bolo zneužitie práva spoločenstva a získanie neoprávnenej daňovej výhody. Tiež zdôraznil, že podnikateľské aktivity dodávateľa žalobcu REJA CORPORATION s.r.o. ako aj žalobcu neboli štandardnými obchodmi, existencia tovaru nebola spochybňovaná, ale fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom tovaru a transakcie boli deklarované len formálne za účelom získania daňovej výhody. Na základe uvedeného mal žalovaný za to, že aplikoval závery rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (zjavne sa jedná o rozsudok vo veci Halifax C-255/02 – pozn. správneho súdu). Zároveň podľa žalovaného znovudefinovanie plnenia spočíva v tom, že „fakturácia by zodpovedala skutočnému fyzickému toku tovaru (bez spoločností vsunutých do reťazca)“. Správca dane zároveň vo svojom rozhodnutí poukazuje aj na „podvodné konanie“ žalobcu účasťou na tomto obchodnom reťazci, čo dal do súvislosti s odôvodnením porušenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď uviedol, že podvodné konanie nie je a nemôže byť predmetom DPH, resp. poukaz na podvodné konanie (resp. účasť žalobcu na karuselových podvodoch) sa vyskytuje aj v iných častiach odôvodnenia rozhodnutí orgánov finančnej správy. Zároveň správca dane konštatuje porušenie § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH žalobcom, ktoré odôvodňuje obchodnými transakciami umelo vytvorenými za účelom zneužitia práva resp. uplatnením odpočtu v rozpore s právom Spoločenstva a s cieľom získať daňovú výhodu. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí výslovne uvádza, že žalobca znášajúci dôkazné bremeno nepreukázal reálne dodanie tovaru jeho dodávateľmi. Nakoniec správca dane i žalovaný zhodne uvádzajú nepreukázanosť ani reálneho dodania tohto tovaru následne žalobcom jeho odberateľom v zahraničí.

## II.

### Konanie pred správnym súdom

10. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „SSP“) a navrhol, aby správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca zároveň žiadal priznať právo na úplnú náhradu trov konania. Konanie o správnej žalobe bolo Krajským súdom v Košiciach vedené pôvodne pod sp. zn. 8S/131/2019.

11. Žalobca namietal v správnej žalobe nesprávne právne posúdenie veci a podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy (§ 191 ods. 1 písm. c), g) SSP) vo vzťahu k preskúmvaniu dodržania procesných lehôt počas daňovej kontroly (nedodržanie maximálnej dĺžky daňovej kontroly), ako aj počas vyrubovacieho konania (nedodržanie lehoty na vyrubenie dane). Poukázal na ust. § 69 Daňového poriadku o zániku práva vyrubiť daň v 5-ročnej lehote pre jej vyrubenie počnúc od roka konca, v ktorom vzniká povinnosť podať daňové priznanie domnievajúc sa, že zákonná prekluzívna lehota už uplynula, a preto konanie nemohlo byť ex offo zastavené. Poukázal aj na to, že pokiaľ daňové konanie trvá 9 až 10 rokov s odstupom od daného obdobia tak je značne sťažená aj dôkazná situácia čo si obvykle daňový úrad nesprávne vykladá v neprospech daňového subjektu ako údajnú účelovú nekontaktnosť svedkov, dodávateľov, dopravcov a pod. Namietal, že ak daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly porušil nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Poukázal aj na to, že už opakovane namietal aj skutočnosť, že časť dôkazov bola realizovaná počas prerušenia konania, keď mohla zákone prebiehať len MVI aj na účely, ktorej bola prerušená daňová kontrola a preto dôkazy z daného obdobia nemôžu byť použité pre danú vec, pričom správca dane si

aj medzitým zisťoval a zadovažoval zápisnice, protokoly, dôkazy z iných daňových kontrol, trestných konaní a tieto dôkazy sú nezákonné a rozhodnutie žalovaného založené na nich je tiež nezákonné. Poukázal v tejto súvislosti na rozsudok ESD Halifax C-255/02.

12. Ďalej namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP) s tým, že žalovaný výlučne jednostranne hodnotil dôkazy a uvádzal pokiaľ ide o skutkový stav veci len tie dôkazy, ktoré podporujú jeho skutkové závery, čím takto pri posudzovaní dôkazov porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov. Správca dane síce vykonal rozsiahle dokazovanie, ale v princípe vyhodnotil ako podklad pre svoje rozhodnutie len tie dôkazy, ktoré mu vyhovovali (konkrétne výpoveď C. D. z trestného konania alebo z iných daňových konaní). Zdôraznil, že predmetom preskúmania boli rôzne obchody a väčšie množstvo obchodovaných komodít ale žalovaný aplikoval svoje závery na všetky z nich aj napriek tomu, že nie u každého bol skutkový stav rovnaký. Namietal, že v odôvodnení rozhodnutia žalovaný podrobne rozoberal zistenia správcu dane z kontroly voči daňovému subjektu Solid Press Slovakia s.r.o. a REJA CORPORATION s.r.o., pričom sa jedná o odlišné spoločnosti a všetky zistenia v inej veci iného subjektu sa nemôžu automaticky vzťahovať aj na predmetnú vec a ani rozhodnutie smerujúce voči inému subjektu nie je výpovedné, pričom je podľa vedomostí žalobcu aj predmetom súdneho prieskumu. Poukázal aj na to, že žalovaný nespomenul výpoveď konateľa REJA CORPORATION s.r.o. p. B., ktorý potvrdil dodanie tovaru pre žalobcu, zaúčtovanie faktúr v ich účtovníctve, nákup tovaru od dovozcu na faktúru, prepravu do skladových priestorov (aj potvrdil existenciu obchodov v daňovom konaní napr. č. 1699060/2016). Takisto pokiaľ ide o výpovede E. F. a konateľa spoločnosti Solid Press Slovakia s.r.o. G. H. I., ktorý vypovedal bližšie o existencii, reálnom obchodovaní s tovarom, ktorú výpoveď popisoval v svojom inom rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane č. 102430244/2017 z 21.11.2017 mu nie je preto zrejme z akého dôvodu táto výpoveď nebola vyhodnocovaná, keďže potvrdil dodanie tovarov, realizáciu obchodov, a preto neuznanie odpočítania dane z tuzemských dodaní od dodávateľa Solid Press Slovakia s.r.o. je nedôvodné a nepodložené dôkazmi. Žalovaný ignoroval túto okolnosť, resp. uvádzal, že ich výpovede boli nehodnoverné zrejme z dôvodu, že neobsahovali ním zisťované skutočnosti, a preto mu nie je zrejme prečo daňový orgán použil v plnom rozsahu výpoveď jedného z konateľov dodávateľa, pričom výpovede iných konateľov dodávateľov nespomenie a nevyhodnocuje a dokonca ich spochybní. Namietal, že žalovaný na druhej strane tvrdil, že nebolo možné preverovať obchody v roku 2008 v súčasnosti z dôvodu, že spoločnosť Solid Press Slovakia s.r.o. bola v roku 2015 zrušená výmazom, pričom správca dane podľa jeho názoru mohol a mal konať bez zbytočného odkladu a bez prietahov a časového odstupu od zisťovaných období o dlhé roky, inak tým došlo aj objektívne k zmene, zániku subjektov, k novej nekontaktosti, či nesúčinnosti dopytovaných subjektov, čo však nie je možné klásť za vinu ako neunesenie dôkazného bremena žalobcovi, keď je toto spôsobené predovšetkým nečinnosťou správcu dane, ktorý vykonával dokazovanie s obrovským časovým odstupom od preverovaného zdaňovacieho obdobia. Poukázal na to, že v rokoch 2009 až 2010 kedy prebiehali tieto obchody boli subjekty obchodne činné, podnikali a za ich zánik po rokoch nemôže niesť zodpovednosť žalobca a to ani pri zachovaní správcom spomenutej náležitej miery obozretnosti a zabezpečení si potrebných podkladov pre splnenie podmienok pre oslobodenie od dane. Namietal, že skutkové zistenia žalovaného o správcu dane v jeho záveroch nemajú oporu v dôkazoch, sú nesprávne a nepravdivé, nakoľko mu nie je zrejme na základe akej skutočnosti žalovaný voči žalobcovi neuznal uvedený obchodný vzťah, ak dodanie tovaru voči nemu potvrdili jeho dodávatelia, pričom žalovaný namietal, že nebolo preukázané dodanie tovaru ale práve naopak ho dodávatelia osobne potvrdili, preukázali.

13. Žalobca namietal, že žalovaný nebral do úvahy, respektíve si nevšimol výpovede svedkov ako napr. zástupcov prepravných spoločností alebo vodičov v dožiadaní firmou M.G.M. EXPRESS s.r.o. a prepravných firmou, ktorí popísali bližšie existenciu reálneho dodania tovaru, jeho prepravu, dopravcov, sklady atď. a tieto výpovede správcu dane ani žalovaný nevyhodnotil, hoci tieto boli v prospech reálneho priebehu deklarovaných obchodov, a preto ich žalovaný nevyhodnocoval dostatočne a obsahy týchto výsluchov správcu dane v odôvodnení rozhodnutia zámerne bližšie necituje. Tvrdil, že týmito výpoveďami bolo potvrdené, že obchody mali existujúci predmet plnenia t.j., že tovar existoval a bol prepravovaný do miesta určenia. Namietal, že skutkové zistenia sú aj v priamom rozpore so zisteným skutkovým stavom, nakoľko rozsiahlu časť dokazovania tvoria preverovania dopravy tovaru, pričom prepravcovia a vodiči jej vykonanie potvrdili, popísali priebeh prevzatia tovaru, miesto a spôsob ich dodania a iné dopytované okolnosti a viacerí z nich predložili aj doplňujúce dôkazy (doklady o nákupe PHM, diaľničné poplatky, záznamy z tachografu, objednávky prepravy, faktúry na prepravu, dodací list, záznam o prevádzke použitého vozidla, záznamy o vykonaní zahraničnej prepravy atď.). Je preto pre žalobcu nelogické, že správca dane vykonal toto množstvo dožiadaných úkonov na účely zistenia prepravy a ich rozsah tvoria podstatnú časť ním vykonaného dokazovania, keď následne v rozhodnutí

na ne neprihliadol, nevyhodnotil ich, neuviedol bližšie obsah výpovedí a ani následne v kontexte iných dôkazov ich nevyhodnocuje, z ktorých dôvodov považuje žalobca rozhodnutie za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Takisto namietal, že rozhodnutie neobsahuje ani všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, ani vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, dokonca neuvádza, že tento nejaké návrhy a námietky počas konania predložil, ani doteraz tvrdené skutočnosti a dôkazy, ktoré boli navrhnuté a dôvody, pre ktoré ich nevykonal absentujú, ako aj ako vyhodnotil správca dane dôkazy, ktoré uvádza v rozhodnutí, že boli vykonané. Na záver žalobca poukázal na protirečivé závery správcu dane, keď najprv v priebehu konania spochybňoval dodanie tovaru a následne ho už nespochybňoval, ale tvrdil účelovosť obchodovania.

14. Pokiaľ ide o námietku nedostatočne zisteného skutkového stavu (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP) žalobca uviedol, že ku konštatovaniu správcu dane (následne žalovaného) o neunesení dôkazného bremena žalobcom, nepreukázaním legitímnosti správcu dane spochybnených obchodov, žalobca namieta nevykonanie ním navrhnutých dôkazov bez náležitého odôvodnenia ich nevykonania správcu dane, a tým procesné pochybenie zakladajúce nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

15. Namietal ďalej, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ rozhodnutia tak žalovaného ako aj prvostupňového orgánu je v rozpore so spismi a nemá ani v nich oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP), nakoľko skutkové a ani právne argumenty žalovaného nie sú presvedčivé, dostatočné a dostatočne sa nevysporiadajú s dôvodmi ním podaných odvolaní. Oba daňové orgány postupovali v daňovom konaní, vyhodnocovali dôkazy a dedukovali právne závery v rozpore so základnou ústavnou zásadou podľa článku 2 ods. 2, 3 Ústavy SR. Namietal, že v predošlom priebehu konania daňové orgány svoje rozhodnutia odôvodnili niektorými zisteniami, ktorých obsah od začiatku stále namietal a to pokiaľ ide o ich závery vo vzťahu k: existencii tovaru nezodpovedajúceho tovaru uvedeného na faktúrach, preprava tovaru v nereálnom rozsahu, zistené ekonomické väzby zúčastnených spoločností v rámci financovania, personálne väzby na osobu A. D., formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti, umelý charakter ekonomickej činnosti zúčastnených spoločností, bez zamestnancov, majetku vybavenia a pod. Poukázal na to, že bez preukázania konkrétnych zistení obsahuje napadnuté rozhodnutie len tvrdenia bez podpory v reálnom skutkovom stave to znamená, že je nepreskúmateľné, s nedostatočne a nesprávne zisteným skutkovým stavom. Konštatovanie v napadnutom rozhodnutí ako aj rozhodnutie správcu dane týkajúce sa toho, že podnikateľské aktivity žalobcu neboli štandardnými obchodmi nevychádzajú z reálne zisteného skutkového stavu a nie sú podložené a bližšie zdôvodnené v rozhodnutiach konkrétnymi vecnými dôkazmi.

16. Ďalej žalobca namietal nesprávne právne posúdenie k spochybneniu ich intrakomunitárneho dodania tovaru a správcu dane zistený rozdiel základu dane, keď síce skonštatoval žalovaný údajné porušenie § 2 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 8, § 43 ods. 1 zákona o DPH žalobcom, ale v rozhodnutí nespresnil ako k tomu malo dôjsť, podobne ako aj prvostupňový správny orgán za tohto dôvodu je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Poukázal na to, že žalovaný sa odvolával len na zistenia vnútroštátneho dodania tovaru žalobcu REJA CORPORATION s.r.o., Tatra Trade Corporation s.r.o. a Solid Press Slovakia s.r.o., pričom tu ide o samostatné obchodné vzťahy, ktoré by mali byť preskúmané samostatne. Ďalej poukázal aj na to, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, že správca dane dostatočne preukázal aj skutočnosť, že v zdaňovacom období nedošlo k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru do Česka/Maďarska. Žalobca argumentoval, že miesto dodania si určil sám odberateľ a žiadny predpis neukladá podnikateľovi povinnosť, že miestom dodania tovaru musí byť len jeho sídlo a ak nedošlo k dodaniu priamo do sídla odberateľa to neznamená automaticky, že k dodaniu vôbec nedošlo. Znova žalovaný opomenul vyhodnotiť zistenia, skutočnosti uvádzané v prvostupňovom rozhodnutí, kde prostredníctvom MVI podrobne popisoval tovar, jeho dodanie, prepravcov, priznanie nadobudnutia tovaru v daňových priznaniach vo vzťahu k zahraničným odberateľským spoločnostiam.

17. Namietal, že ani pri prípadnom zistení vykonávania nezákonných praktík s DPH spoločnosťou Tatra Trade Corporation s.r.o. automaticky nezakladá vedomosť a zapojenie sa všetkých jeho obchodných partnerov do tejto činnosti. Poukázal na to, že správca dane neuviedol žiaden konkrétny vecný dôkaz ohľadom toho, že by sa žalobca mal vedome zapájať do fiktívnych obchodov s REJA CORPORATION s.r.o., Tatra Trade Corporation s.r.o. a Solid Press Slovakia s.r.o., predstierať prevzatie tovaru od tohto dodávateľa, či intrakomunitárne dodanie do zahraničia. Pokiaľ sa odvoláva žalovaný na zistenia v uznesení o začatí trestného stíhania z 20.05.2012 namietal, že sa jedná len o úkon orgánu činného v trestnom konaní v štádiu prípravného konania vo veci, na ktorý treba prihliadať v súlade so zásadou prezumpcie nevinu ako na možné podozrenie a nie ako na jasný nezvratný dôkaz ako ho prvostupňový správny orgán označil v rozhodnutí s tým, že žalobca ani nefiguruje v tomto uznesení, takže nejde o takýto dôkaz voči nemu. Takýmto výkladom tohto úkonu zároveň žalovaný porušuje zásadu prezumpcie nevinu čo opakovane v konaní žalobca namieta vzhľadom k tomu, že konštatuje zistenia o dopustení

sa skrátenia dane skôr než o tom bolo právoplatne rozhodnuté súdom, na čo nie je oprávnený daňový úrad pokiaľ ide o porušenie trestnoprávných predpisov.

18. Žalobca ďalej v správnej žalobe namietal nesprávne hodnotenie výpovede svedka A. D., spornú hodnovernosť jeho osoby (aj poukazom na závery z rozsudku v trestnej veci vedenej Okresným súdom Nitra sp. zn. 5T/118/2011 z 21.02.2014 a tam uvedené závery znalca z odboru psychológia o zúženej všeobecnej vierohodnosti tejto osoby s vysokým lži skóre), nekonfrontovanie ním tvrdených skutočností s ostatným dôkazmi, získanie dôkazu - výsluchu tohto svedka zákonným spôsobom. Tiež namieta nevykonanie ním navrhovaných dôkazov výsluchom osôb (C. B., A. J., F. A., K. L.) označovaných vo výpovedi svedka D., okrem výsluchu C. B.. Na doplnenie poukázal aj na právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/9/2016 v bode 6.29 týkajúceho sa vyhodnotenia svedeckých výpovedí A. D. a neodstránenia ich rozporov správcom dane.

19. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 19.10.2020 a navrhol aby súd žalobu zamietol a nepriznal účastníkom konania právo na náhradu trov konania. K jednotlivým žalobným bodom uviedol:

- daňová kontrola bola začatá na podnet orgánov činných v trestnom konaní dňa 07.03.2012, pričom správca dane z dôvodu podania žiadostí o MVI prerušil daňovú kontrolu od 31.01.2013. Po doručení odpovedí na žiadosť o MVI správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly odo dňa 15.01.2016. Dňa 16.02.2016 správca dane daňovú kontrolu ukončil doručením protokolu č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016. Prerúšením daňovej kontroly lehoty neplynuli a lehota na výkon daňovej kontroly bola dodržaná. Žalobca sa v stanovenej lehote vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole a správca dane s ním prerokoval jeho vyjadrenia a spísal zápisnice o ústnom pojednávaní (z 27.09.2017 a 07.11.2017), pričom do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice vydal rozhodnutie, ktoré bolo odvolacím orgánom zrušené a vrátené na ďalšie konanie, v ktorom správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie;
- správca dane nepoužil nezákonne získané dôkazy, vo vyrubovacom konaní po namietaní daňového subjektu tieto procesné chyby odstránil cez doplňujúce výsluchy svedkov a opakovane zaslané dožiadania;

- závery správcu dane zodpovedajú zásade voľného hodnotenia dôkazov a zásade objektívnej pravdy, pričom výpovede A. D. neboli jediným dôkazom, ale boli jedným z dôkazov, ktoré správca dane zabezpečil a hodnotil;

- k tvrdeniam žalobcu, že nebolo prihliadané na okolnosti svedčiace v prospech žalobcu, uviedol, že poukázaním na tieto skutočnosti žalobca nepreukázal opodstatnenosť odpočítania dane a oslobodenia od dane z preverovaných faktúr. Potvrdzujúce vyjadrenia dodávateľských a odberateľských spoločností o dodaní, resp. nadobudnutí tovaru správca dane nemohol akceptovať ako hodnoverný dôkaz, nakoľko pri výkone daňových kontrol a iných daňových úkonov boli zistené skutočnosti negujúce tieto tvrdenia, resp. niektoré subjekty sa stali nekontaktné a ich zástupcovia nezastihnuteľní;

- k rozsudku Okresného súdu Nitra, na ktorý poukazuje žalobca, a ktorý sa týka osoby C. A. D. a posudku psychológa na osobu C. A. D. uviedol, že táto informácia nemá vplyv na konečný výsledok daňovej kontroly a výrok žalobou napadnutého rozhodnutia. Správca dane získal dostatok dôkazov a informácií o jednotlivých spoločnostiach zapojených do obchodovania s potravinárskym tovarom a o samotnom predmete fakturácie, ktoré hodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, a výpovede bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. potvrdili správnosť dokazovania vedeného správcom dane, ako aj správnosť vyvodенých záverov o tom, že zdaniteľné obchody deklarované preverovanými faktúrami boli vykonávané bez zjavného ekonomického opodstatnenia, ktorého jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody vo forme neoprávneného odpočítania dane;

- svedok C. A. D. aj výpoveďou vykonanou dňa 22.08.2017 potvrdil svoje predchádzajúce výpovede o spôsobe obchodovania s potravinárskym tovarom, keď uviedol, že nákup potravinárskych komodít reálne riadili A. J. a K. L., pričom nákup sa realizoval zväčša od zahraničných dodávateľov na Tatra Trade Corporation, s.r.o. bez DPH a následne podľa inštrukcií p. J. sa potraviny predávali spoločnostiam REJA CORPORATION, s.r.o. a DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., ktoré po predaji tohto tovaru konečným spotrebiteľom fakturovali cenu s DPH, no na Tatra Trade Corporation, s.r.o. ju už reálne neodvádzali, ale z takto získaných financií sa vzájomne delili. V prípade exportu tovaru si REJA CORPORATION, s.r.o. a DRYÁDA CORPORATION, s.r.o. uplatňovali nadmerný odpočet DPH, z ktorého sa následne delili. Tatra Trade Corporation, s.r.o. sa s daňovou povinnosťou na DPH vysporiadala zaúčtovaním faktúr s fiktívnym tovarom. Pravý zmysel tohto obchodu bol získať financie od štátu prostredníctvom DPH, tento obchod nemal nikdy reálny komerčný základ. Správca dane neprikladal tejto výpovedi vyššiu hodnotu pravdivosti ako ktorejkoľvek inej výpovedi, ako ktorémukoľvek inému dôkazu - tvrdenia daňového subjektu nevynímajúc. Správca dane vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní disponoval nielen dôkazmi z daňovej kontroly, ale zákonným spôsobom zabezpečil aj ďalšie dôkazy pre úplné zistenie skutkového stavu, ktoré hodnotil v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku;

- správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia nevyslovil názor a hodnotiaci úsudok o vine a treste žalobcu, resp. iných spoločností, ale v zmysle ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku uviedol skutočnosti, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo;
- zásada objektívnej pravdy nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu uvádzané ním v daňovom priznaní. Žalobca mal vytvorený dostatočný čas aj priestor, jednak v priebehu vykonávanej daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní, aby dôkazy predložil, preukázal alebo navrhol spôsob ich preukázania.

20. Žalobca k vyjadreniu žalovaného, ktoré mu bolo doručené dňa 15.02.2021 repliku nepodal.

21. Krajský súd v Košiciach rozhodol vo veci rozsudkom č. k. 8S/131/2019-82 zo dňa 25.03.2021, ktorým žalobu zamietol a účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania. Proti tomuto rozsudku podal žalobca kasačnú sťažnosť a Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „kasačný súd“) rozsudkom sp. zn. 4Sžfk/48/2021 zo dňa 19.10.2022 rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to z dôvodu nedostatočného odôvodnenia rozsudku. Vec bola na Krajskom súde v Košiciach zapísaná pod sp. zn. 8S/130/2022.

22. Podľa § 3 odsek 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva od 1.6.2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.6.2023 daná právomoc správnych súdov (t. j. aj v aktuálne súdnej veci). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Krajskému súdu v Košiciach a bola jej pridelená sp. zn. 8S/130/2022. Od 1. júna 2023 je na konanie v tejto veci príslušný Správny súd v Košiciach, vec bola náhodným výberom pridelená senátu 3S a je vedená pod sp. zn. KE-8S/130/2022.

23. Správny súd vo veci vzhľadom na vyjadrenia účastníkov konania vo veci nenariadil pojednávanie. Rozsudok verejne vyhlásil dňa 20.02.2025 po tom, čo deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Správneho súdu v Košiciach najmenej päť dní vopred (§ 107 ods. 1 a 2 a 137 ods. 4 S.s.p.).

### III.

#### Aplikované ustanovenia právnych predpisov

24. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

25. 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.

26. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

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

28. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

29. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

30. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

31. 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 správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

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

33. Podľa § 69 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

34. Podľa § 69 ods. 2 veta prvá Daňového poriadku, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzrozmeneý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

35. Podľa § 69 ods. 3 Daňového poriadku, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje doručenie a) protokolu z daňovej kontroly, b) protokolu o určení dane podľa pomôcok.

36. Podľa § 69 ods. 4 Daňového poriadku, ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo doručenie oznámenia o daňovej kontrole.

37. 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.

38. 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.

39. 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, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, 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,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

#### IV.

Právne posúdenie veci správnym súdom

41. Správny súd v Košiciach preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 177 ods. 1 SSP v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 SSP) a po zistení, že žaloba bola podaná

oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP) v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP), bez nariadenia pojednávania verejne vyhlásil vo veci rozsudok (§ 137 ods. 4 SSP) po tom čo dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu bolo potrebné zrušiť z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP a vec vrátiť prvostupňovému správne mu orgánu podľa § 191 ods. 4 veta prvá SSP na ďalšie konanie.

42. Ako vyplýva z vyššie uvedeného predmetom prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie september 2009 v celkovej sume 70 023,97 € z dôvodu neuznania práva na odpočítanie dane za dodanie stolového oleja a potravinárskeho tovaru (energetické nápoje, cukor, ocot) z faktúr vystavených dodávateľmi podľa bodu 3 tohto rozsudku.

43. Žalovaný a správca dane neuznanie práva na odpočítanie DPH odôvodňovali:

a) zneužitím práva keď zdaniteľný obchod, z ktorého si žalobca uplatnil odpočet, vyhodnotili ako súčasť reťazca so zabudovaným mechanizmom na neoprávnené uplatnenie odpočtu DPH, pričom jediným účelom zdaniteľných obchodov v tomto reťazci bolo zneužitie práva a získanie neoprávnenej daňovej výhody,

b) jeho účasť v tomto reťazci hodnotili ako účasť na daňovom podvode a

c) nesplnením hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane (došlo k porušeniu § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH - zák. ustanovení o hmotnoprávnych podmienkach odpočtu a nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi jeho dodávateľom, a následne ani dodanie tovaru odberateľom žalobcu).

44. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ aj kasačného súdu obmedzené len v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo k zneužitiu práva. V nadväznosti na to je odlišná situácia aj pri znášaní dôkazného bremena. Kým pri preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok je nositeľom dôkazného bremena primárne daňový subjekt, v prípade daňového podvodu, či zneužití práva znáša dôkazné bremeno správca dane. V prejednávanej veci je podstatné, že dôvod neuznania práva na odpočítanie DPH pre zneužitie práva ako aj pre daňový podvod vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Pritom zneužitie práva a daňový podvod predpokladajú naplnenie odlišných skutočností, ktorých skúmanie v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ podlieha odlišným testom. Teda vyššie označené tri dôvody pre obmedzenie práva na odpočítanie DPH predpokladajú preukázanie skutočností, ktoré sú pri jednotlivých dôvodoch odlišné a vzájomne sa vylučujúce, a v zásade je vylúčené, aby mohol byť splnený ktorýkoľvek z uvedených troch dôvodov obmedzenia práva na odpočítanie DPH súčasne s iným dôvodom. Vzhľadom na uvedené, ak teda žalovaný a správca dane v napadnutých rozhodnutiach súčasne odôvodňujú neuznanie práva na odpočítanie DPH všetkými vyššie označenými tromi dôvodmi, ich rozhodnutia sú zmätočné.

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

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

47. Súd konštatuje, že v intenciách skutkových a právnych záverov formulovaných v rozhodnutí správcu dane v spojení s rozhodnutím žalovaného nebolo preukázané splnenie podmienok nepriznania odpočtu z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu. V tejto súvislosti zdôrazňuje, že reálna existencia tovaru nebola správcom dane spochybňovaná (str. 54 a nasl. rozhodnutia správcu dane), tovar reálne existoval, bol skladovaný a bol prepravovaný od dodávateľov žalobcu Tatra Trade Corporation, s.r.o., REJA CORPORATION s.r.o., a Solid Press Slovakia s.r.o., a uvedená skutočnosť bola prepravcami potvrdená, pričom sa preprava zjavne realizovala už priamo k odberateľom žalobcu.

Za tohto stavu tvrdenie správcu dane, že išlo o tovar z karuselových obchodov, nie je spôsobilé jednotlivo ani vo vzájomnej spojitosti vyvrátiť tvrdenie žalobcu a ním predložené (aj správcom vykonané) dôkazy o reálnom dodaní tovaru dodávateľmi žalobcovi, ako ani následné reálne dodanie tohto tovaru žalobcom jeho odberateľom v tuzemsku a zahraničí, a tým splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu.

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

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

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

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

52. Správca dane a žalovaný zneužívajúce konanie vymedzili opisom niekoľkých vetiev obchodných reťazcov fakturačného pohybu rastlinného oleja, ktorých súčasťou bol aj zdaniteľný obchod, z ktorého si uplatnil žalobca odpočítanie dane. Konkrétne žalobcu označil v prvej vetve reťazca, v ktorej bol rastlinný olej tzv. navstupovaný zo spoločnosti Tatra Trade Corporation s.r.o. po ďalších pohyboch tovaru cez rôzne spoločnosti (s dodaním do zahraničia, následných dovozoch a tuzemských pohyboch), bol spoločnosťou Solid Press Slovakia s.r.o. priamo dodaný dvom odberateľom, a to dodávateľovi žalobcu REJA CORPORATION s.r.o. „v konkurze“ a žalobcovi ako tzv. nárazníkovým spoločnostiam. Podľa správcu dane jediným účelom týchto obchodných transakcií bolo zneužitie práva spoločenstva a získanie neoprávnenej daňovej výhody, čo vyplýva z umelého charakteru transakcií, personálneho a ekonomického prepojenia spoločností, nepreukázania ekonomického opodstatnenia deklarovaných obchodov, vykazovania vysokých obrátov bez zamestnancov, základných prostriedkov, skladových priestorov, manipulačnej techniky, bez vedenia skladovej evidencie a iných skutočností. Pričom daňová výhoda mala spočívať v znížení vlastnej daňovej povinnosti v spoločnostiach nachádzajúcich sa na konci reťazca. Podľa názoru súdu takýto opis zdaniteľných obchodov nenapĺňa znaky zneužitia práva vo vzťahu k posudzovanému zdaniteľnému obchodu medzi spoločnosťou REJA CORPORATION s.r.o. a žalobcom. Teda fakturačný, či reálny pohyb tovaru v reťazci predchádzajúci posudzovanému zdaniteľnému obchodu medzi rôznymi spoločnosťami, či iné správcu dane vymedzené okolnosti vzťahujúce sa na tieto spoločnosti, nie sú skutočnosťami spôsobilými preukázať zneužitie práva žalobcom.

53. Súd poznamenáva, že orgány finančnej správy pohyb tovaru v reťazci síce hodnotili ako karuselové obchody a dodávateľa žalobcu, a aj žalobcu označili za tzv. nárazníkové spoločnosti, ale bez tvrdenia o daňovom úniku, ako základnej charakteristiky karuselových podvodov, čím nedošlo k nesplneniu podmienok neuznania práva na odpočet DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode, ako správny súd uviedol už vyššie. Ak podľa orgánov finančnej správy pohyb tovaru v reťazci bol zneužívajúcim konaním, pretože jeho jediným účelom bolo dosiahnutie daňovej výhody, potom v ich rozhodnutiach absentuje jednak vymedzenie dôvodu, pre ktorý za jediný účel tohto pohybu tovaru považovali získanie daňovej výhody a aká daňová výhoda mala byť získaná (v čom spočívala daňová výhoda). Osobitne absentuje vymedzenie týchto skutočností konkrétne vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu, z ktorého si uplatnil odpočet žalobca.

54. Pokiaľ daňové orgány zneužívajúce konanie vymedzili realizovaním obchodov v reťazci umelým charakterom transakcií, personálnym a ekonomickým prepojením spoločností, nepreukázaním ekonomického opodstatnenia deklarovaných obchodov, vykazovaním vysokých obrátov bez zamestnancov, základných prostriedkov, skladových priestorov, manipulačnej techniky, bez vedenia skladovej evidencie a iných skutočností, správny súd konštatuje, že takéto vymedzenie opomína charakteristiku zneužívajúceho konania a vymedzenie jeho vlastnej podstaty. Osobitne, ak základným predpokladom zneužitia práva (ako už bolo vyššie uvedené) je, že napriek splneniu všetkých podmienok pre odpočet (teda hmotnoprávných) plnenie, z ktorého bol uplatnený odpočet viedlo k získaniu daňovej výhody a toto bolo jej hlavným cieľom. Ak správca dane špecifikoval, že daňová výhoda mala spočívať v znížení vlastnej daňovej povinnosti v spoločnostiach nachádzajúcich sa na konci reťazca, uvedené nebolo zo strany konajúcich orgánov v ich rozhodnutiach žiadnym logickým spôsobom vysvetlené a odôvodnené. Pre úplnosť súd uvádza, že ak daňové orgány odôvodňujú svoje závery aj dôkazmi - svedeckými výpoveďami svedka C. A. D., potom nie je možné opomenúť, že svedok poukázal na nižšiu cenu tovarov ponúkanú spoločnosťami REJA CORPORATION s.r.o. aj žalobcom, práve v dôsledku ním tvrdenej „optimalizácie DPH“ na začiatku reťazca, ktorá okolnosť však žiadnym spôsobom nebola správcou dane ani žalovaným premietnutá do logickej príčinnej súvislosti, či už s tvrdením a preukázaním daňového úniku na ktoromkoľvek stupni reťazca (relevantného pre daňový podvod), či so špecifikáciou a preukázaním zneužitia práva a získania daňovej výhody žalobcom. V tejto súvislosti nie je možné opomenúť, že sa javí ako protirečivá, neodôvodnená a hlavne nepreukázaná možnosť získania daňovej výhody zneužitím práva tým, že žalobca uplatnil odpočet DPH z dodávky tovaru, ktorého cena v zmysle správcou dane uvádzaných tvrdení svedka A. D. bola nižšia oproti cene, ktorú by mal tovar „bez optimalizácie DPH na začiatku reťazca“.

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

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

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

58. Ako nedôvodné vyhodnotil správny súd namietané nesprávne posúdenie lehôt počas daňovej kontroly (nedodržanie maximálnej dĺžky daňovej kontroly), aj počas vyrubovacieho konania (nedodržanie lehoty na vyrubenie dane s poukazom na § 69 Daňového poriadku o zániku práva vyrubiť daň uplynutím piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie). V predmetnej veci sa daňová kontrola na zistenie oprávnenosti vrátenia nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie február 2010 začala dňa 07.03.2012, kontrola bola prerušená z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií od 31.01.2013 do 15.01.2016, kedy dôvody prerušenia pominuli, o výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol dňa 09.02.2016 a kontrola skončila dňa 16.02.2016 (doručením protokolu z daňovej kontroly žalobcovi). Vyplývajúc z uvedeného daňová kontrola pri zohľadnení neplynutia lehôt počas jej prerušenia netrvala viac ako 1 rok.

59. Pokiaľ ide o účelnosť prerušenia a primeranosť dĺžky prerušenia kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií (vo vzťahu k čomu žalobca v replike precizoval svoju námietku týkajúcu sa zachovania lehôt daňovej kontroly), správny súd uvádza, že správca dane sa žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií domáhal od príslušných orgánov v zahraničí informácií týkajúcich sa dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi žalobcom a jeho odberateľmi, pričom uvedenými informáciami nedisponoval a zároveň tieto boli relevantné z hľadiska predmetu daňovej kontroly a tieto informácie sú podrobne vymedzené v rozhodnutí správcu dane. Preto má správny súd za preukázané, že prerušenie daňovej kontroly je nevyhnutné považovať za účelné, a teda v súlade so zákonom. Zároveň správny súd dodáva, že podľa judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ prekročenie lehoty stanovenej v európskych predpisoch na poskytnutie informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií nemá bez ďalšieho vplyv na trvanie prerušenia daňovej kontroly podľa slovenského práva.

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

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

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

63. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní plne úspešnému žalobcovi priznal voči v konaní neúspešnému žalovanému plnú náhradu trov konania pred Krajským súdom v Košiciach a Správnym súdom v Košiciach, ako aj úplnú náhradu trov kasačného konania, o výške ktorých bude rozhodnuté samostatným rozhodnutím po právoplatnosti rozhodnutia v tejto veci (§ 175 ods. 2 SSP).

64. Senát Správneho súdu v Košiciach prijal tento rozsudok pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu (§ 443 ods. 1 v spojení s § 444 ods. 1 SSP). Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 SSP).

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

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,

- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

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

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