

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 5Sf/86/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200556
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 03. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Petráš Vinczeová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:3019200556.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Petráš Vinczeovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu Mgr. Denisy Slivovej a JUDr. Petra Molčana, v právnej veci žalobcu: DREVOIMPORT s.r.o., so sídlom Kolačno 2, 958 41 Kolačno, IČO: 44 782 179, právne zastúpený: Weis & Partners s.r.o., advokátska kancelária so sídlom Priemyselná 1/A, 821 09 Bratislava - mestská časť Ružinov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102440315/2019 zo dňa 25.10.2019, takto

rozhodol:

Správny súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102440315/2019 zo dňa 25.10.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Partizánske č. 100884204/2019 zo dňa 15.04.2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a správne mu orgánu nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

Žalobca má voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1) Rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Partizánske č. 100884204/2019 zo dňa 15.04.2019 správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 76.002,24 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2013 tak, že znížil žalobcom uplatnený nadmerný odpočet DPH za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 91.236,43 Eur na sumu 15.234,19 Eur (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“).

2) Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených daňovým subjektom YENISEI s.r.o. (ďalej aj ako „dodávateľ“) za dodanie kryštálového cukru. Konštatoval, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že sa deklarovaný obchod s dodávateľom uskutočnil tak, ako je uvedené na faktúrach, pričom správca dane spochybnil reálnu existenciu fakturovaného plnenia v celom obchodnom reťazci spoločností Jas Trading, s.r.o. (CZ) - Balingier Lebensmittel Kontor GmbH (DE) - SATIS-SK s.r.o. (SK) - YENISEI s.r.o. (SK) - NO LIMIT FOOD LTD. (GB) – MÓRE VEGYES Kft., resp. CSÍZ FAMILY Kft. resp. DRAGON BUSINESS Kft. (HU). Svoje pochybnosti oprel o zistenia, že v žiadnom stupni reťazca nebola potvrdená fyzická manipulácia s tovarom (vykládka a nakládka), nebola vedená ani žiadna skladová evidencia tovaru, nebol preukázaný pôvod tovaru, jeho existencia v deklarovaných množstvách, pohyb v obchodnom reťazci spoločností a ani jeho konečná spotreba. Žalobca preto podľa správca dane nespĺnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“).

3) Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102440315/2019 zo dňa 25.10.2019 a to tak, že podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V jeho odôvodnení sa stotožnil so skutkovými zisteniami i právnymi závermi správcu dane a ďalej uviedol, že žalobca sa zapojil do reťazca spoločností, v ktorom dochádzalo k nedovolenému úniku DPH, v dôsledku neoprávnených odpočtov dane, resp. znižovaniu daňovej povinnosti. Daňový únik vznikol už u slovenskej spoločnosti SATIS-SK s.r.o., ktorá v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2013 síce priznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ale na výstupe v daňovom priznaní neuviedla žiadnu daňovú povinnosť, pričom nasledujúca spoločnosť v reťazci YENISEI s.r.o. si na základe faktúr od spoločnosti SATIS-SK s.r.o. uplatnila v zdaňovacom období august 2013 odpočítanie DPH a v ten istý deň fakturovala tovar žalobcovi, ktorý bol v uvedenom reťazci konečným odberateľom na území Slovenskej republiky. Práve žalobca získal podľa žalovaného neoprávnenú daňovú výhodu tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa YENISEI s.r.o., pričom následne deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH britskej spoločnosti NO LIMIT FOOD LTD. V rámci trojstranných obchodov tovar mal byť prepravený priamo vyššie uvedeným maďarským spoločnosťami, ktoré však prevzatie cukru nepotvrdili a ani nepriznali nadobudnutie tovaru z iného členského štátu.

Správna žaloba, žalobné body

4) Včas podanou správnu žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a postupu žalovaného a navrhol, aby správny súd napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým administratívnym rozhodnutím zrušil a vec vrátil Daňovému úradu Trenčín na nové konanie a aby žalobcovi priznal náhradu trov konania v celom rozsahu. Správnu žalobu odôvodnil tým, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP), je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP), zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP), skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi, resp. v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP), došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP).

5) Žalobca v podanej žalobe namietal, že správca dane a ani žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach neriadili dôsledne právnym názorom Krajského súdu v Trenčíne vysloveným v jeho zrušujúcom rozsudku č.k. 11S/115/2017-225 zo dňa 29.05.2018. Žalovaný ani správca dane bez pochybností nezistili, či došlo k podvodu, príp. zneužívajúcemu konaniu a vôbec nezistili ani to, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa svojím konaním zúčastňuje na plnení, ktoré je údajne súčasťou podvodu na DPH. Žalobca zdôraznil, že podstatnou otázkou je to, či v reťazci preverovaných obchodov došlo k podvodnému, resp. zneužívajúcemu konaniu a či žalobca o tom vedel alebo mohol vedieť, pričom žalobca tvrdí, že žalovaný podľa jeho názoru v zmysle judikatúry Súdneho dvora nepreukázal, že žalobca mal alebo mal mať vedomosť o prípadných podvodných konaniach v rámci preverovaného obchodného reťazca a už vôbec nepreukázal, že žalobca by bol priamym úmyselným účastníkom takýchto potenciálne podvodných konaní. Vychádzajúc z judikatúry, ktorej aplikáciu žalovaný odmietol, nemôže byť žalobca sankcionovaný nepriznaním uplatneného nároku na odpočet DPH.

6) Žalobca ďalej v žalobe uviedol, že žalovaný poukazuje na skutočnosť, že MVI dožiadania boli v predmetnom prípade urgované a že slovenský správca dane posielal dopýtanému zahraničnému správcovi dane urgencie, ale tieto urgencie neboli súčasťou administratívneho spisu predloženého Krajskému súdu Trenčín, keď o predmetnom prípade rozhodoval v konaní pod sp. zn. 11S/115/2017. Uvedené žalovaný zjavne považuje za dôvod na to, aby nerešpektoval pre neho záväzný názor Krajského súdu v Trenčíne o nezákonnej daňovej kontrole (nezákonnosť spočíva v tom, že správny súd uznal námietku žalobcu o prekročení 1-ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly). Žalobca preto namietal proti takému prístupu žalovaného. Pokiaľ správca dane, resp. žalovaný predmetnými urgenciami disponovali, mali tieto predložiť už v rámci predchádzajúceho súdneho konania. Skutočnosť, že tak neurobili, nie je spôsobilá zvrátiť poukazovaný právoplatný rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/115/2017-225 zo dňa 29.05.2018. Právne závery uvedené v tomto rozsudku sú pre správcu dane ale i žalobcu aj napriek opomenutiu predloženia urgencií v pôvodnom súdnom konaní stále právne

záväzné. Ostatne ak by sa malo na urgencie prihladiť a mal by sa revidovať názor súdu o nezákonnosti kontroly, tak práve aj takýmto postupom by sa konanie v predmetnej veci len predlžovalo, čo je však ale opätovne proti princípu/požiadavke konania v zákonných lehotách. Žalovaný mohol proti rozsudku správneho súdu podať kasačnú sťažnosť, čo však ale nespravil. Mal za to, že ani dodatočné doplnenie absentujúcich urgencií MVI dožiadaní nie je spôsobilé zvrátiť názor správneho súdu uvedený v rozsudku sp. zn. 11S/115/2017 o tom, že správca dane vykonal predmetnú daňovú kontrolu nad rámec maximálne zákonom povolenej doby 1 rok, a teda že ju vykonal nezákonne. To znamená, že aj protokol z tejto daňovej kontroly je nezákonným dôkazom a nezákonné sú aj následné administratívne rozhodnutia, ktoré z takéhoto nezákonného protokolu vychádzajú (teda aj prvostupňové rozhodnutie, aj napadnuté rozhodnutie). Poukázal na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010, na usmernenie žalovaného č. 7/1900202/2018 zo dňa 20.07.2018, na rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/46/2016 a sp. zn. 10Sžfk/46/2018 zo dňa 19.06.2019 a na rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/165/2016 zo dňa 30.05.2019.

7) Žalobca namietal, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí a žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na rozdielnosť v nákupných cenách tovaru – cukru, avšak žalobca predával tovar – cukor vždy za cenu vyššiu, ako ho nakúpil. Ak aj dochádzalo k predaju tovaru – cukru za menšiu cenu, ako bol nakúpený, tak tomu tak mohlo byť jedine na inom článku obchodného reťazca, ako na tom, kde sa nachádzal žalobca. O uvedenom tak žalobca nevedel ani nemal ako vedieť a rozhodne mu to nemôže byť pripísané na ľarchu. Krajský súd v rozsudku sp. zn. 11S/115/2017 konštatoval, že z vykonaného dokazovania bolo preukázané, že išlo o trojstranný obchod upravený v § 45 zákona o DPH a prvý odberateľ – anglická spoločnosť potvrdila tento obchod i prostredníctvom MVI. Skutočnosť, že druhí odberatelia sú v súčasnosti nekontaktné spoločnosti a nie je možné zistiť, či daň priznali a odvedli, nemôže byť na ľarchu žalobcu.

8) Žalobca mal za to, že vykonané dôkazy (svedecké výpovede, odpovede na MVI dožiadania, vnútroštátne dožiadania) preukazujú oprávnenosť jeho nároku, t.j. preukazujú, že obchod sa realizoval tak, ako bolo deklarované a preukazujú aj reálnu existenciu tovaru – cukru. Poukázal pritom na konkrétne dôkazy, ktoré podľa jeho názoru svedčia v jeho prospech.

9) Záverom správnej žaloby žalobca odcitoval judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorá by sa mala aplikovať na jeho prípad. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 ako aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, ohľadne dôkazného bremena kontrolovaného subjektu. Súčasne odkazoval na judikatúru SDEÚ, konkrétne na rozhodnutie vo veci C-271/06 (Netto Supermarkt GmbH&Co. OHG), podľa ktorého článok 15 bod 2 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje, aby členský štát oslobodil od DPH vývoz tovaru zo Spoločenstva v prípade, keď síce podmienky na oslobodenie nie sú splnené, ale zdaniteľná osoba nemohla tento nedostatok zistiť ani so starostlivosťou riadneho obchodníka z dôvodu falšovania vývozného dokladu, ktorý predložil kupujúci. Taktiež poukázal na rozsudku vo veci C-285/11 zo dňa 06.12.2012 (Bonik EOOD), C-354/03 (Optigen Ltd.), C-353/03 (Fulcrum Electronics Ltd.) a C-484/03 (Bond House Systems Ltd.). Mal za to, že v jeho veci správca dane považuje konanie obchodných partnerov žalobcu evidentne za podvodné alebo aspoň vzbudzujúce jeho veľké pochybnosti, čo bolo dôvodom na nepriznanie odpočtu dane žalobcovi. To je však v rozpore s vyššie citovanými rozsudkami.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

10) Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe žiadal žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Námietku žalobcu týkajúcu sa nedodržania zákonnej ročnej lehoty nepovažoval za dôvodnú. Daňová kontrola začala dňa 19.11.2013, prerušená bola od dňa 19.09.2014 v súlade s § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku v znení neskorších predpisov z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, ktorým je Nariadenie rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, do dňa 10.11.2015 (žiadosť o MVI č. 9310401/5/2740390/2014 a č. 9310401/5/3354476/2014) a od dňa 20.11.2015 do dňa 13.01.2016 (žiadosť o MVI č. 1659402/2015/Mac). Kontrola bola ukončená dňa 01.03.2016 doručením protokolu. Kontrola trvala 363 dní, bola tak dodržaná zákonná ročná lehota. Správca dane bol činný, priebežne zasielal urgencie na žiadosti, na ktoré požiadaný orgán neodpovedal v stanovenej lehote (emaily zo dňa 26.02.2015, 25.09.2015 a 12.10.2015) alebo reklamácie odpovedí na MVI (e-maily zo dňa 07.04.2015, 08.04.2015, 02.06.2015, 08.06.2015, 23.06.2015, 28.10.2015 a 10.11.2015). Konečná odpoveď na

reklamáciu bola doručená Finančnému riaditeľstvu SR dňa 09.11.2015 a preposlaná správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu dňa 10.11.2015. Žalovaný poukázal na to, že správny súd bol predložený administratívny spis z daňovej kontroly za mesiac august 2013 bez predmetných urgencií a reklamácií odpovedí na predmetnú MVI, pričom tieto urgencie a reklamácie do administratívneho spisu z daňovej kontroly za mesiac november 2013 zahrnuté boli, a boli správnym súdom akceptované.

11) Žalovaný ďalej vo svojom vyjadrení uviedol, že na základe výpovede A. B. zo dňa 04.04.2019 a ďalších skutočností uvedených v odvolaní napadnutom rozhodnutí, správca dane aj v mesiaci august 2013 spochybnil existenciu tovaru. Žalovaný okrem iného poukázal na skutočnosť, že napriek tomu, že žalobca obchodoval s potravinárskou komoditou – kryštálovým cukrom, a v zmysle zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách v znení neskorších zmien a doplnkov nesmú byť do obehu uvádzané potraviny neznámeho pôvodu, pričom subjekty obchodujúce s potravinami na každom stupni majú povinnosť preukázať pôvod obchodovaných potravín dokladmi (certifikátmi o pôvode potraviny alebo obchodnými dokladmi, na ktorých je vyznačený pôvod), žalobca správcovi dane žiadne certifikáty a ani doklady o pôvode cukru nepredložil. Ako jeden z podporných dôkazov, ktoré viedli správcu dane k pochybnostiam o skutočnom dodaní kryštálového cukru tak, ako to bolo deklarované na faktúrach, uviedol aj cenu cukru, za ktorú sa cukor nakupoval a predával v reťazci nasledujúcich spoločností, pričom poukázal na skutočnosť, že žalobca predmetný cukor predával za nižšiu cenu, ako ho mala nakupovať spoločnosť SATIS-SK s.r.o. od spoločnosti Balinger Lebensmittel Kontor GmbH a zároveň nižšiu, ako bola na trhu. Žalobca ako dôkaz o uskutočnení obchodných transakcií s cukrom predložil sporné dodávateľské a odberateľské faktúry, k odberateľským faktúram príslušné CMR doklady, bankové výpisy, ale fotodokumentáciu z nakládky kamiónov k zdaniteľnému obdobiu august 2013 nepredložil. Podľa žalovaného zo získaných dôkazov jednoznačne vyplýva, že niekoľko spoločností sa zúčastnilo reťazca zdaniteľných obchodov, ktorých predmetom malo byť dodanie kryštálového cukru, pričom tieto zdaniteľné obchody sa mali uskutočňovať nielen na území Slovenskej republiky, ale aj formou intrakomunitárneho dodania a žalobca bol súčasťou reťazca týchto spoločností. Žalovaný uviedol, že daňový únik vznikol už u slovenskej spoločnosti SATIS-SK s.r.o., ktorá síce v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2013 priznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ale na výstupe v daňovom priznaní neuviedla žiadnu daňovú povinnosť, nasledujúca spoločnosť YENISEI s.r.o. si na základe faktúr od spoločnosti SATIS-SK s.r.o. uplatnila odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 v sume cca 77.000,- Eur. Hoci zároveň priznala DPH z faktúr vystavených pre žalobcu, pri vysokom obrate cca 520.985,- Eur vykázala vlastnú daňovú povinnosť len v sume cca 538,- Eur. Táto spoločnosť v mesiaci august 2013 všetok cukor, ktorý mala obstaráť od spoločnosti SATIS-SK s.r.o., v ten istý deň fakturovala žalobcovi, ktorý bol v uvedenom reťazci konečným odberateľom na území Slovenskej republiky. Práve žalobca získal neoprávnenú daňovú výhodu tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa YENISEI s.r.o. v sume 76.002,24 Eur, pričom deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH britskej spoločnosti NO LIMIT FOOD LTD., pričom v rámci trojstranných obchodov tovar mal byť prepravený priamo maďarským spoločnostiam MÓRE VEGYES Kft., CSÍZ FAMILY Kft. a DRAGON BUSINESS Kft. (ktoré však prevzatie cukru nepotvrdil a ani nepriznali nadobudnutie tovaru z iného členského štátu). Keďže cukor prepravený priamo z Čiech od českej spoločnosti JaS Trading s.r.o. na Slovensko do spoločnosti SATIS-SK s.r.o. mal byť dovezený do skladu, ktorý mala spoločnosť SATIS-SK s.r.o. prenajatý od Teodora Szabó (sám konateľ SATIS-SK s.r.o. reálnu existenciu tovaru spochybnil) a v tomto sklade v jeden deň mal prebehnúť aj jeho predaj spoločnosti YENISEI s.r.o. (za túto spoločnosť v sklade v Hornej Potôni však tovar nikto nepreberal), následne žalobcovi a následne mal byť z toho istého skladu odvezený prepravcami, ktorých zabezpečil žalobca, do Maďarska maďarským spoločnostiam, musel žalobca prinajmenšom vedieť, že sa zúčastňuje reťazových obchodov, z ktorých práve on získa daňovú výhodu. Cukor dovezený z Čiech (fakturačne od nemeckej spoločnosti) v jednom sklade prejde cez tri slovenské spoločnosti a potom z toho istého skladu ide do Maďarska (fakturačne cez anglickú spoločnosť) a ešte sa predáva za nižšiu cenu, než za akú bol nakúpený. Aj keď žalobca fakturačne cukor ako intrakomunitárnu dodávku predával anglickej spoločnosti NO LIMIT FOOD LTD., keďže si mal prepravcov zabezpečovať on, musel mať presnú vedomosť o adresách a spoločnostiach, kde bude cukor vyložený. Záverom žalovaný uviedol, že napriek tomu, že žalobca doposiaľ primárne podnikal s drevom, si zjavne svojich nových obchodných partnerov dostatočne nepreveril, nezistil si, aké povinnosti mu v prípade obchodovania s potravinárskym tovarom vyplývajú zo zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách v znení neskorších zmien a doplnkov, nezistoval, či jeho obchodní partneri oznámili príslušnému orgánu kontroly potravín svoju činnosť v oblasti obchodovania s kryštálovým cukrom a ani si žiadne doklady o pôvode cukru od svojich dodávateľov nepýtal.

12) Žalobca v replike a žalovaný v duplike zotrvali na svojich pôvodných vyjadreniach.

Rozhodnutie správneho súdu – Krajského súdu v Trenčíne

13) Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj len „krajský súd“) vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 13S/93/2019-212 zo dňa 06.07.2022 tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102440315/2019 zo dňa 25.10.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Partizánske č. 100884204/2019 zo dňa 15.04.2019 z dôvodu podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP) zrušil a vec vrátil I. stupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie.

14) V odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na skorší rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/115/2017-225 zo dňa 29.05.2018, ktorým na základe žalobcovej správnej žaloby zrušil skoršie rozhodnutie žalovaného i správcu dane o daňovej povinnosti žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie so záväzným právnym názorom, ktorým sa daňové orgány podľa názoru správneho súdu v ďalšom konaní neriadili. Zdôraznil, že žalovaný proti tomuto rozsudku nepodal kasačnú sťažnosť.

15) Krajský súd považoval za potrebné skúmať, či cez inštitút prerušenia daňovej kontroly nedošlo v predmetnej veci k neúčelnému a neprimeranému prerušeniu daňovej kontroly za účelom zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Poukázal na č. 7 smernice Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a na § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, podľa ktorých je príslušný orgán dožiadaného štátu povinný poskytnúť informáciu čo najrýchlejšie, najneskôr do šiestich mesiacov. Uviedol, že v nariadení Rady ES č. 904/2010 zo dňa 09.10.2010, ktoré upravuje administratívnu spoluprácu a boj proti podvodom v oblasti DPH (ďalej aj len „nariadenie č. 904/2010“) má dožiadaný orgán poskytnúť informácie najneskôr do troch mesiacov po dni prijatia žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

16) V intenciách uvedených predpisov krajský súd interpretoval ustanovenie § 61 ods. 4 daňového poriadku tak, že pominutie dôvodov, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, je ohraničené maximálnou lehotou šesť mesiacov, ktorá je stanovená v smernici Rady č. 2011/16/EÚ pre poskytnutie požadovaných informácií. Bez aplikácie tejto smernice by podľa jeho názoru vzniknutý stav spôsobil právnu neistotu.

17) Krajský súd považoval za nezákonný záver žalovaného, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly v predmetnej veci ustanovená v § 46 ods. 10 daňového poriadku bola dodržaná. Upozornil na to, že na žalovaným predloženú e-mailovú komunikáciu medzi správcou dane a žalovaným ohľadne urgency, resp. do vysvetlenia odpovede od nemeckých daňových orgánov k žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 12.06.2014 nemožno prihliadať, nakoľko ju žalovaný nepredložil správne mu súdu v konaní vedenom pod sp. zn. 11S/115/2017.

18) Krajský súd zvýraznil, žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 18.12.2013 a 09.07.2014 boli podané pred prerušením konania, ku ktorému došlo dňa 19.09.2014 a toto prerušenie trvalo 1 rok a 52 dní, „čo vyvoláva nevyváženosť dĺžky prerušenia konania, keď časť doby poskytnutia medzinárodnej výmeny informácií spadá do doby daňovej kontroly a časť do doby prerušenia daňovej kontroly a uvedené prerušenie viac ako dvojnásobne prevyšuje maximálnu dĺžku trvania lehoty, stanovenej v uvedenej smernici pre poskytnutie požadovaných informácií (6 mesiacov). V procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu. Uvedený postup správcu dane v prejednávanej veci nemožno preto vyhodnotiť inak, ako snahu o predĺženie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly“.

19) Z uvedených dôvodov dospel krajský súd k záveru, že „došlo zo strany správcu dane k porušeniu zásady primeranosti a účelnosti tým, že prerušenie daňovej kontroly od doručenia odpovede od nemeckých daňových orgánov dňa 14.10.2015 (pričom táto odpoveď bola nemeckým daňovým orgánom odoslaná dňa 27.03.2015) do pokračovania daňovej kontroly dňa 10.11.2015 bolo neúčelné a nedôvodným predĺžovaním lehôt súvisiacich s prerušením daňovej kontroly, pričom toto prerušenie trvalo

27 dní, a teda nemožno konštatovať, že správca dane konal v primeranej lehote s poukazom na to, že daňová kontrola podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku môže trvať najviac 1 rok, pričom toto predĺženie trvalo 27 dní, a to s poukazom na tvrdenie žalovaného, že daňová kontrola mala trvať 363 dní. Pokiaľ teda žalovanému bola konečná odpoveď nemeckých daňových orgánov doručená dňa 14.10.2015 nemožno hodnotiť prerušenie konania od 15.10.2015 do 10.11.2015 ako odôvodnené“.

20) Ostatnými žalobnými bodmi uplatnenými v správnej žalobe sa krajský súd nezaoberal, nakoľko mal za to, že vyššie uvedené dôvody sú postačujúce na zrušenie rozhodnutia žalovaného.

Rozhodnutie kasačného súdu

21) Na základe kasačnej sťažnosti podanej žalovaným Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) rozsudkom sp. zn. 2Sfk/101/2022 zo dňa 30.10.2024 zrušil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/93/2019-212 zo dňa 06.07.2022 a vec vrátil Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

22) Kasačný súd považoval za potrebné najprv upozorniť na skutočnosť, že za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia kontrolovaného obdobia roku 2013 boli za podobných skutkových a právnych okolností ako v prejednávanej veci vydané viaceré rozhodnutia o daňových povinnostiach žalobcu. Žalobca tieto rozhodnutia napadol správnymi žalobami, o ktorých senáty krajského súdu nerozhodli jednotne. Následne sa všetky rozhodnutia o vyrubení dane žalobcovi dostali pred kasačný súd na základe kasačných sťažností proti rozsudkom krajského súdu.

23) V prípade zdaňovacieho obdobia august 2013 krajský súd rozsudkom sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 rozhodol o zrušení preskúmaného rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Konštatoval, že bolo dostatočne preukázané dodanie tovaru žalobcovi zo strany jeho dodávateľa a tiež následné dodanie tovaru od žalobcu jeho odberateľovi; mal za to, že všetky pochybnosti finančných orgánov smerovali výlučne k iným subjektom v širšom reťazci dodávok tovaru; zaujal tiež názor, že nebol v daňovom konaní preukázaný podvod, resp. že správca dane dostatočne nepreukázal žalobcovi vedomosť o účasti na daňovom podvode; uzavrel, že zákonná jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola prekročená.

24) K podobnému záveru o nedodržaní lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku z dôvodu neprimerane dlhého prerušenia daňovej kontroly za účelom realizácie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií dospel krajský súd v rozsudku č. k. 11S/90/2019-325 zo dňa 23.02.2021, ktorým zrušil rozhodnutia žalovaného i správcu dane o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie september 2013. Ďalšími rozsudkami sp. zn. 11S/44/2020 zo dňa 18.11.2020 (zdaňovacie obdobie október 2013), sp. zn. 13S/26/2018 (zdaňovacie obdobie november 2013) a sp. zn. 11S/106/2019 (zdaňovacie obdobie december 2013), krajský súd naopak zamietol správne žaloby žalobcu proti rozhodnutiam orgánov finančnej správy o jeho daňových povinnostiach na DPH za uvedené zdaňovacie obdobia, ktoré boli založené na prakticky totožnom skutkovom a právnom základe.

25) Pokiaľ ide o rozhodnutia kasačného súdu v žalobcových veciach, rozsudkom sp. zn. 6Sžsk/24/2021 zo dňa 15.11.2022 (zdaňovacie obdobie október 2013) bol zrušený rozsudok krajského súdu sp. zn. 11S/44/2020 zo dňa 18.11.2020 najmä z dôvodu nedostatočného objasnenia, či odpočítaniu dane bránilo nesplnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, alebo účasť posudzovaných obchodov žalobcu na daňovom podvode (nedovolenom úniku na DPH), ako aj s ohľadom na nevysvetlený odklon napadnutého rozsudku od skoršieho rozhodnutia vo veci sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018. Podobne postupoval kasačný súd v rozsudkoch sp. zn. 4Sfk/27/2021 zo dňa 28.02.2023 (zdaňovacie obdobie november 2013), sp. zn. 8Sžfk/10/2021 zo dňa 30.03.2023 (zdaňovacie obdobie december 2013), a sp. zn. 4Sfk/137/2022 zo dňa 30.04.2024 (zdaňovacie obdobie júl 2013), ktorými zrušil rozhodnutia krajského súdu o zamietnutí správnych žalôb žalobcu proti rozhodnutiam orgánov finančnej správy o daňových povinnostiach žalobcu na DPH za uvedené zdaňovacie obdobia.

26) Medzitým však kasačný súd rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/47/2021 zo dňa 14.12.2022 zrušil rozsudok krajského súdu sp. zn. 11S/90/2019-325 zo dňa 23.02.2021 (zdaňovacie obdobie november 2013), keď sa nestotožnil s právnym názorom krajského súdu ohľadom prekročenia zákonnej lehoty na

vykonanie daňovej kontroly a vec mu vrátil so záväzným právnym názorom na ďalšie konanie. Naostatok kasačný súd opätovne rozhodoval o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu sp. zn. 13S/1/2023 o zamietnutí správnej žaloby vo veci vyrubenia rozdielu DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2013, keď rozsudkom sp. zn. 4Sfk/82/2023 zo dňa 01.08.2024 kasačnú sťažnosť s konečnou platnosťou zamietol.

27) Z uvedeného vyplýva, že doposiaľ kasačný súd zrušil rozhodnutia krajského súdu o zamietnutí správnej žaloby proti vyrubeniu rozdielu na DPH žalobcovi za tri zdaňovacie obdobia roku 2013, za jedno kontrolované zdaňovacie obdobie bol zrušený rozsudok, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutia orgánov finančnej správy a len za zdaňovacie obdobie október 2013 viedol súdny prieskum k definitívnemu odobreniu rozhodnutí o vyrubení dane žalobcovi na skutkovom a právnom základe ako v prejednávanej veci.

28) S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov v tu prejednávanej veci pripadlo kasačnému súdu posúdiť len otázku viazanosti žalovaného skorším rozsudkom krajského súdu sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 týkajúcim sa zdaňovacieho obdobia august 2013 a najmä zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a trvania toho prerušenia vo väzbe na dodržanie jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keďže ostatné žalobné krajský súd v napadnutom rozsudku nevyhodnotil.

29) Kasačný súd pri posudzovaní sťažnostných bodov vychádzal zo skutočnosti, že dobu trvania daňovej kontroly určuje zákon, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia (§ 46 ods. 10 daňového poriadku). Predĺženie tejto lehoty prichádza do úvahy len na základe rozhodnutia správcu dane o prerušení daňového konania, a to jednak z dôvodu začatia konania o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, prípadne ak podľa uváženia správcu dane vznikne potreba získať informácie formou medzinárodnej spolupráce podľa osobitného predpisu (napr. podľa zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenia č. 904/2010). Z judikatúry Ústavného súdu SR plynie aj možnosť nezapočítať do jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly dobu, po ktorú kontrolovaný daňový subjekt odopierať povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy (teda fakticky lehotu predĺžiť). Vo všetkých ostatných prípadoch je prekročenie zákonom ustanovenej maximálnej doby trvania daňovej kontroly neprípustné a protokol z takejto kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý (III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010).

30) Kasačný súd upozornil na to, že v prejednanom prípade správca dane v priebehu daňovej kontroly inicioval medzinárodnú výmenu informácií podľa nariadenia č. 904/2010, nie podľa zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní. Zatiaľ čo nariadenie č. 904/2010 je zamerané primárne na boj proti podvodom na DPH, zákon č. 442/2012 Z. z. sa na DPH nevzťahuje (§ 3 ods. 2 písm. a/ tohto zákona). Preto bolo poukazovanie krajského súdu na lehoty určené týmto zákonom nesprávne. Základná lehota stanovená nariadením č. 904/2010 na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií je tri mesiace od prijatia žiadosti (čl. 10 nariadenia). Dodržiavanie tejto lehoty je však v praxi skôr výnimkou ako pravidlom. Práve preto trvanie prerušenia daňovej kontroly z dôvodu čakania na odpoveď dožiadanej zahraničnej daňovej správy často spôsobuje predlžovanie kontroly nad rámec jedného roka od jej začatia.

31) Otázkou zákonnosti trvania prerušenia daňovej kontroly v prípade, že finančná správa členského štátu, na ktorý sa správca dane obrátil so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií podľa nariadenia č. 904/2010 nedodrží lehotu tri mesiace na vybavenie žiadosti, prejudiciálne vyriešil Súdny dvor EÚ v rozhodnutí z 30. septembra 2021 C 186/20 vo veci HYDINA SK, EU:C:2021:786, keď uzavrel, že „článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 ...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 dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ Lehoty stanovené nariadením č. 904/2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií teda nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (§ 46 ods. 10 daňového poriadku) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnej výmeny informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu. Z tohto hľadiska stojí argumentácia krajského súdu, ktorý podmieňoval zákonnosť

trvania prerušenia daňovej kontroly dodržaním lehôt určených na vybavenie žiadosti o medzinárodnú spoluprácu, na nesprávnych právnych základoch.

32) Uvedené však podľa názoru kasačného súdu neznamená, že v rámci súdneho preskúmania meritórneho rozhodnutia orgánov finančnej správy nie je možné podrobiť prieskumu aj primeranosť a efektívnosť prerušenia daňovej kontroly. Už pri uvažovaní o potrebe preverovania skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane prostredníctvom medzinárodnej spolupráce a pri rozhodovaní o prerušení daňovej kontroly za týmto účelom je v každom jednotlivom prípade nutné dbať na proporcionalitu zásahu do individuálnych práv predĺžovaním daňovej kontroly. Aj keď počas trvania prerušenia nedochádza k zasahovaniu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane, pretrváva právna neistota daňového subjektu o výsledku daňovej kontroly i jeho finančná záťaž v prípade zadržaného nadmerného odpočtu DPH (por. nález Ústavného súdu SR III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016).

33) K limitom prerušenia daňovej kontroly na DPH za účelom medzinárodnej výmeny informácií existuje i ďalšia vnútroštátna judikatúra. Plynie z nej, že prerušenie daňovej kontroly sa v zásade považuje za opodstatnené, ak sa požaduje taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, a zároveň sa daňová kontrola zbytočne nepredlžuje tým, že sa zisťujú informácie opakovane alebo po častiach (por. napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/3/2018 z 21. februára 2019, sp. zn. 5Sžf/15/2016 z 30. mája 2017, sp. zn. 4Sžfk/53/2018 z 2. júla 2019, a tiež Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 370/2020 zo dňa 25. augusta 2020, body 33 až 35).

34) Proporcionalitou a efektívnosťou (trvania) prerušenia daňovej kontroly a nastavením jej hraníc z hľadiska účelnosti požadovaných informácií sa zaoberal aj veľký senát Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý v rozsudku sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024 konštatoval, že „účelnosť medzinárodnej výmeny informácií je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, teda okruhu informácií, ktoré sa správca dane snaží prostredníctvom daňovej správy iného členského štátu EÚ 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. Merať 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“(bod 21). Kasačný súd podotkol, že krajský súd svoje závery o neprimeranom predĺžovaní daňovej kontroly a prekročení zákonnej lehoty na jej vykonanie pre daný prípad neoprel o to, že by boli žiadosti správcu dane o medzinárodnú spoluprácu zbytočné a neúčelné s ohľadom na ich obsah a zameranie. Keďže efektívnosť položených otázok pre potreby rozhodnutia o daňových povinnostiach žalobcu sa nestala predmetom kasačného konania, kasačný súd sa k tejto otázke nevyjadroval.

35) V medziach naznačených východísk hodnotil kasačný súd jednotlivé sťažnostné body a dospel k záveru, že krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne. Pokiaľ ide spôsob prerušenia daňovej kontroly, trvanie prerušenia a viazanosť žalovaného skorším právoplatným rozsudkom krajského súdu sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018, v ktorom bol prijatý záver o prekročení zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, tu kasačný súd súhlasil s krajským súdom v tom, že v tomto ohľade žalovaný neakceptoval právny názor súdu, ktorým je v zmysle § 191 ods. 6 SSP viazaný. Kasačný súd však nevyhodnotil toto porušenie zákona ako dôvod, pre ktorý by mala byť kasačná sťažnosť žalovaného bez ďalšieho zamietnutá.

36) Kasačný súd poznamenal, že žalovaný po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia odstránil krajským súdom vytýkané procesné nedostatky a doplnil argumentáciu ohľadom ujasňovania obsahu odpovede nemeckej finančnej správy na žiadosť správcu dane o spoluprácu, takže skutkový stav pri novom rozhodovaní krajského súdu nebol rovnaký ako pri vydaní skoršieho rozsudku zo dňa 29.05.2018. Kasačný súd bol tej mienky, že nič nebránilo doplneniu administratívneho spisu o mailovú komunikáciu medzi správcou dane a žalovaným, ktorý je kontaktným orgánom pre vybavovanie žiadostí o medzinárodnú spoluprácu podľa nariadenia č. 904/2010 (urgencie zo dňa 14.10., 19.10., 23.10. a

28.10.2015), keďže sa po zrušení skoršieho rozhodnutia žalovaného za predmetné zdaňovacie obdobie rozsudkom krajského súdu sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 táto komunikácia ukázala ako dôležitá. Dokladá totiž aktivitu správcu dane smerom k získaniu uistenia, že ostatná odpoveď nemeckej finančnej správy zo dňa 14.10.2015 na žiadosť správcu dane o spoluprácu je konečná a nemožno už ďalej očakávať doplnenie chýbajúcich odpovedí na správcom dane položené otázky. Z tejto komunikácie je zrejmé, že bezprostredne (v nasledujúci deň) po získaní tohto ubezpečenia správcu dane oznámil žalobcovi pokračovanie v daňovej kontrole. Kasačný súd preto nevidel dôvod považovať dobu od 14.10.2015 do 10.11.2015 za neúčelné a nedôvodné predlžovanie prerušenia daňovej kontroly.

37) Pri hodnotení nutnosti zotrvať na viazanosti právnym názorom krajského súdu považoval kasačný súd za rozhodujúcu skutočnosť, že na základe daňových kontrol u žalobcu za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia roku 2013 boli vydané viaceré rozhodnutia pri prakticky identickej skutkovej a právnej situácii. Z hľadiska zachovania právnej istoty a predvídateľnosti súdneho rozhodovania je tu zaiste vyšší záujem na tom, aby správne súdy finálne posúdili tie isté právne otázky vo všetkých súvisiacich veciach žalobcu jednotne.

38) V naznačenej súvislosti kasačný súd konštatoval, že nemohol prehliadnuť, že otázku dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly neposúdili jednotne ani všetky senáty krajského súdu. Zo senátov kasačného súdu, ktoré rozhodovali v predmetných veciach žalobcu, ako jediný doposiaľ meritórne posudzoval otázku zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly senát 3S v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/47/2021 zo dňa 14. decembra 2022 (zdaňovacie obdobie september 2013), pričom konštatoval nasledovné:

„45. V konaní nebolo sporné a z obsahu administratívneho spisu bolo preukázané, že v priebehu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie september 2013 správca dane získaval informácie prostredníctvom žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iných členských štátov EÚ. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov deklarovaných žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období bola realizovaná na základe Nariadenia, ktoré je záväzná v celom rozsahu a priamo uplatniteľná vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom naplňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).

46. K správny súdom vytknutým nedostatkom postupu správcu dane je v prvom rade nutné konštatovať, že žiadny právny predpis, či už na úrovni európskej legislatívy, alebo vnútroštátnej, správcovi dane nezakazuje, aby pri plnení svojej povinnosti viesť dokazovanie tak, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a prihliadať pritom na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku), využíval informácie získané na základe MVI v iných daňových kontrolách týkajúcich sa toho istého kontrolovaného daňového subjektu. Takýto postup je naopak v súlade s uvedenými požiadavkami a celkom určite aj v súlade so zásadou vyjadrenou v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

47. Ďalej kasačný súd konštatuje, že aj keď správca dane prvýkrát prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím č. 9310401/5/470991/2014 zo dňa 21. októbra 2014 s dátumom začiatku prerušenia od 30. októbra 2014 až niekoľko mesiacov po podaní žiadosti o MVI zo dňa 12. júna 2014, jeho postup nie je možné považovať za rozporný zo zásadou proporcionality, keďže správca dane nie je žiadnym právnym predpisom limitovaný v tom, kedy rozhodne o prerušení daňovej kontroly. Dôležitá je existencia dôvodu na prerušenie, ktorým v danom prípade aj v čase rozhodnutia o prerušení zo dňa 21. októbra 2014 bola pretrvávajúca potreba získať informácie spôsobom podľa Nariadenia, nakoľko odpoveď na žiadosť o MVI zo dňa 12. júna 2014 v čase prerušenia doručená nebola. Ako vyplýva z administratívneho spisu, ani po doručení odpovede zo dňa 27. marca 2015 táto nebola kompletná a správca dane opakovane urgoval dožadovaný zahraničný daňový orgán o doručenie kompletnej požadovanej odpovede, ktorá bola skompletizovaná až dňa 10. novembra 2015.

48. Vo vzťahu k druhému prerušeniu predmetnej daňovej kontroly na základe rozhodnutia č. 21237254/2015 zo dňa 13. novembra 2015 s dátumom začiatku prerušenia od 20. novembra 2015 kasačný súd po nahliadnutí do administratívneho spisu konštatuje, že správca dane v tomto prípade daňovú kontrolu prerušil bezprostredne po podaní žiadosti o MVI zo dňa 11. novembra 2015 a po obdržaní odpovede zo dňa 12. januára 2016 (doručenej správcovi dane dňa 13. januára 2016) správca

dane už dňa 14. januára 2016 oznámením podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku oznámil pominutie dôvodov, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Takýto postup správcu dane rovnako nie je možné považovať za rozporný so zásadou proporcionality tak, ako na to poukázal správny súd.

49. Tiež nie je správny názor správneho súdu, podľa ktorého bolo potrebné, aby správca dane pri prerušení daňovej kontroly jednoznačne uviedol, kedy a akú informáciu podľa osobitného predpisu bolo potrebné získať. Kasačný súd súhlasí so žalovaným, že Daňový poriadok v § 61 neupravuje náležitosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly. Podstatnou okolnosťou je naplnenie jedného z dôvodov prerušenia, ktorým v oboch prípadoch prerušenia bola potreba získať informácie spôsobom podľa Nariadenia (§ 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku). Správnym súdom vymedzenými náležitosťami rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly by mohla byť zmarená efektívnosť preverovania zdaniteľných obchodov deklarovaných žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom.“

39) S citovaným právnym posúdením sa senát kasačného súdu v tu prejednáwanej veci stotožnil a v zmysle § 464 ods. 1 a SSP na tieto závery poukázal.

40) K námietke o nezákonnom spôsobe prerušenia daňovej kontroly kasačný súd doplnil, že ani viazanie momentu prerušenia daňovej kontroly striktno na deň odoslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií orgánu cudzieho štátu nenachádza oporu v dikcii daňového poriadku. Proces odoslania žiadosti o MVI sa uskutočňuje mimo ingerencie správcu dane, nakoľko tento zabezpečuje Finančné riaditeľstvo SR na základe návrhu/požiadavky toho-ktorého správcu dane. Zohľadňujúc tento organizačno-administratívny aspekt by ani nebolo objektívne možné požadovať od správcu dane, aby v čase vyhotovovania rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly určil konkrétny deň, kedy bude žiadosť o MVI expedovaná, keďže o tomto nemá vopred vedomosť.

41) Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že právny názor krajského súdu o nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly a dĺžky trvania prerušenia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci. Lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku bola dodržaná, nakoľko počas prerušenia trvajúceho od 19.09.2014 do 10.11.2015 a od 20.11.2015 do 13.01.2016 táto lehota neplynula (§ 61 ods. 5 daňového poriadku) a preto po odpočítaní dní prerušenia možno konštatovať, že celková dĺžka daňovej kontroly neprekročila dobu jedného roka.

42) Na podklade vyššie uvedených skutočností dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia vo vzťahu k otázke nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly a prekročenia zákonnej lehoty na jej vykonanie.

43) Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec vrátil Správneému súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie s tým, že úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného v medziach ostatných žalobných bodov, zohľadňujúc právny názor kasačného súdu, ktorým je Správny súd v Banskej Bystrici viazaný.

Posúdenie podstatných skutkových okolností a právnych argumentov správnym súdom

44) Podľa § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ak § 4 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici.

45) Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) teda ako vecne a miestne príslušný správny súd podľa § 10 a § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a podľa § 3 ods. 1, 2, 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, na základe podanej správnej žaloby v režime § 177 a nasl. SSP preskúmal zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ako aj postup, ktorý predchádzal ich vydaniu, pričom danú vec prejednal na pojednávaní dňa 06.03.2025, ktorého sa zúčastnil právny zástupca žalobcu a žalobca, pridriavajúci sa svojich doterajších vyjadrení a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného

ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa je potrebné pre nezákonnosť zrušiť a vec vrátiť orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

46) Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec (ďalej len „zákon 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 nehnuteľnosti. 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.

47) Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

48) 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.

49) 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.

50) 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.

51) Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

52) Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec (ďalej len „daňový poriadok“), správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

53) Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. 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. 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.

54) Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

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

56) Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

57) Podľa § 469 SSP, ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

58) Po vrátení veci z kasačného súdu bolo úlohou správneho súdu vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby, zohľadňujúc právne záväzný názor kasačného súdu a následne vo veci rozhodnúť. Správny súd má za to, že v prejednávannej veci je potrebné primárne ustáliť, čo bolo dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie DPH pri sporných deklarovaných dodávateľoch, či nesplnenie hmotnoprávných podmienok alebo daňový podvod a následne preskúmať napadnuté rozhodnutie vo vzťahu k tomuto ustálenému dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane.

59) V súvislosti s dodávkami kryštálového cukru od dodávateľa YENISEI s.r.o. správca dane poukázal na rozsiahle vykonané dokazovanie a vo svojich záveroch čiastočne zmätočne uvádzal ako dôvod nepriznania nároku na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období jednak nesplnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH a jednak záver, že vo veci bol vytvorený umelý reťazec, ktorého zámerom bolo zneužitie princípu neutrality DPH, že plnenia deklarované na faktúrach majú čisto umelý charakter s cieľom získať odpočítania dane a napokon aj to, že vo veci samej malo ísť o typický obchodný reťazec majúci všetky znaky podvodného konania. Z dôvodov, o ktoré správca dane opierať svoje rozhodnutie, najmä tých uvádzaných v zhrnutí odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, však možno vyvodíť, že správca dane bol primárne toho názoru, že vo veci samej malo ísť o daňový podvod, resp. zneužitie práva a námietka o nesplnení hmotnoprávných podmienok sa javila skôr ako druhotná. Správca dane napriek jeho záverom o podvodnom konaní v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia náležitým spôsobom nekonkretizoval a ani to inak z jeho rozhodnutia nevyplýva, či na posúdenie existencie podvodu a prípadnej vedomosti žalobcu o takomto podvodnom konaní, ak sa domnieval, že k nemu došlo, aplikoval tzv. Axel Kittel test, ani dostatočným spôsobom neodôvodnil, ako tento test vyhodnotil.

60) Žalovaný v druhostupňovom rozhodnutí síce poukazoval aj na záver správcu dane o údajnom nesplnení hmotnoprávných podmienok, avšak týmto sa bližšie nezaoberal a primárne svoje rozhodnutie odôvodňoval existenciou daňového podvodu. Opakoval zo záverov správcu dane, že všetky zistenia správcu dane nasvedčujú tomu, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového obchodu, že v rámci daňovej kontroly boli zistené objektívne skutočnosti, ktoré preukazujú zneužitie princípu neutrality DPH. Skonštatoval, že vyhodnotením všetkých zistení je dôvodné podozrenie, že spoločnosti zapojené do obchodov s kryštálovým cukrom majú za cieľ čerpanie nadmerných odpočtov, pričom tieto spoločnosti realizujú len fakturačné obchody, pri ktorých pridaná hodnota nevzniká.

61) Hoci závery žalovaného (obdobne ako správcu dane) môžu pôsobiť čiastočne zmätočne vo vzťahu k otázke, čo bolo dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane z faktúr za dodávky kryštálového cukru, správny súd posúdil obsah dôvodov uvádzaných žalovaným a ustálil, že hoci daňové orgány čiastočne spochybňovali aj reálnu existenciu tovaru v deklarovaných množstvách, jeho prepravu prípadne iné skutočnosti, primárnym dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane boli závery správcu dane a najmä žalovaného o podvodnom konaní v rámci reťazca obchodných spoločností a ich názor o tom, že žalobca mal vedieť resp. vedel o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu a že to bol práve žalobca, ktorý získal neoprávnenú daňovú výhodu. Skutočností, ktoré by sa mohli javiť ako nesplnenie hmotnoprávných podmienok v podstate správne orgány len používali ako skutočnosti preukazujúce alebo odôvodňujúce existenciu podvodu, neboli však primárnym dôvodom pre nepriznanie nároku na odpočet DPH.

62) Uvedené potvrdzuje aj to, že v záveroch napadnutého rozhodnutia žalovaný uzatvára, že v zmysle rozsudkov Súdneho dvora EÚ možno situáciu, keď jeden z účastníkov takto vytvoreného reťazca spoločností si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie daň a ďalší si ju naopak odpočíta a to za

účelom získania daňového zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva EÚ, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti, označiť za daňový podvod, resp. nedovolený daňový únik. Následne žalovaný skonštatoval, že daňový únik v tu prejednávanej veci vznikol už u slovenskej spoločnosti SATIS-SK s.r.o. a že práve platiteľ (tu žalobca) získal neoprávnené odpočítanie dane tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa YENISEI s.r.o. v celkovej sume 76.002,24 Eur a následne uplatnil oslobodenie od dane z intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane. Konštatoval, že ním uvedené objektívne skutočnosti preukazujú, že sa kontrolovaný platiteľ (žalobca) zapojil do reťazca spoločností, v ktorom dochádzalo k nedovolenému úniku DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k znižovaniu daňovej povinnosti, čiže ich plnenia boli poznačené podvodným konaním, pričom z výsledkov vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto podvodnom konaní kontrolovaný platiteľ (žalobca) vzhľadom na všetky okolnosti tej-ktorej veci vedel, resp. mohol vedieť.

63) Ak teda v zmysle napadnutého rozhodnutia žalovaného (ako aj rozhodnutia správcu dane) v prejednávanej veci malo byť primárnym dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podvodné konanie, správny súd poukazuje na to, že dôkazné bremeno v tomto smere zaťažuje správcu dane a je jeho úlohou aj náležite zdôvodniť tak existenciu podvodu ako aj vedomosť žalobcu o ňom, a to aplikáciou tzv. Axel Kittel testu.

64) V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/11/2022 zo dňa 31.01.2024, v ktorom kasačný súd riešil obdobnú otázku a z ktorého správny súd cituje nasledovné: „Kasačný súd k otázke prípadného posúdenia účasti sťažovateľa na daňovom podvode vo všeobecnosti odkazuje na judikatúru Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudky vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen; C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling, či C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid), ktorá ako podvod na dani z pridanej hodnoty označuje situácie, v ktorých jeden z účastníkov reťazca neodvedie daň a ďalší si ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica 2006/112“). Daňové orgány pri posudzovaní jednotlivých prípadov musia zrozumiteľne a presne popísať všetky skutočnosti, ktoré svedčia o tom, že došlo k podvodnému konaniu daňového subjektu. Pokiaľ správca dane preukáže objektívne skutočnosti o tom, že daňový podvod nastal, pristúpi k skúmaniu subjektívnej stránky účasti tohto daňového subjektu na podvode. Pri posudzovaní subjektívnej stránky správcu dane vyhodnotí aj to, či daňový subjekt prijal primerané opatrenia na to, aby zaistil, že jeho plnenie nebude súčasťou podvodného reťazca. Súdny dvor EÚ v novšom rozsudku C-537/22 Global Ink Trade taktiež pokiaľ ide o preukazovanie účasti na daňovom podvode skonštatoval, že: „Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že:

- bráni tomu, aby sa daňová správa v prípade, že má v úmysle odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba sa podieľala na podvode typu „kolotoč“ v oblasti DPH, obmedzila len na preukázanie, že toto plnenie je súčasťou kruhového fakturačného reťazca,

- uvedenej daňovej správe prináleží jednak presne určiť skutočnosti zakladajúce podvod a preukázať podvodné konanie a jednak preukázať, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na tomto podvode alebo že vedela či mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo bolo súčasťou uvedeného podvodu, čo nevyhnutne neznamená identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa podieľali na podvode, ako aj ich jednotlivých konaní.“

Sumarizujúc preto pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na dani z pridanej hodnoty na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcu dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik ?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania ?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené ?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt ? “

65) Každú z vyššie položených otázok je potrebné náležitým spôsobom aj odôvodniť a zrozumiteľne a presne popísať všetky skutočnosti, ktoré majú svedčiť o tom, že došlo k podvodnému konaniu daňového subjektu a že o tomto podvodnom konaní daňový subjekt vedel alebo mohol a mal vedieť.

66) V prejednávanej veci daňové orgány pomerne zmätočne a nedostatočne identifikujú skutočnosti, na základe ktorých dospeli k záverom o existencii daňového podvodu a ešte zmätočnejšie a nedostatočnejšie skutočnosti, ktoré by mali svedčiť o vedomosti žalobcu o jeho účasti na takomto podvode. Niektoré skutočnosti sú uvádzané len vo všeobecnej rovine či ako konštatácia bez prepojenia na konkrétne dôvody, niektoré nemajú súvislosť s kontrolovaným zdaňovacím obdobím, iné sú nedostatočne formulované alebo nedostatočne odôvodnené.

67) Daňové orgány tiež opierali svoje závery o zistenie, že cukor sa mal predávať za cenu nižšiu, než za akú bol nakúpený. Uvádzali cenu cukru na trhu v mesiaci august 2019, avšak neuviedli zdroj, resp. podkladový materiál, z ktorého pri jej určovaní vychádzali. Rovnaký argument o neuvedení zdroja, z ktorého malo byť čerpané pri závere o podpriemernej cene cukru za dôvodnú uznal aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/24/2021, kde išlo o obdobnú vec týkajúcu sa rovnakých účastníkov konania. Žalobca vždy tovar (cukor) nakúpil za nižšiu cenu, než za akú ho následne predával, teda mal na preverovaných obchodných transakciách zisk /maržu. Správca dane ani žalovaný nijako neodôvodnili vo svojich rozhodnutiach, ako podľa ich názoru žalobca vedel alebo vedieť mal či mohol o tom, za akú cenu tovar predávali jeho subdodávateľa, čo môže byť predmetom obchodného tajomstva každého podnikateľa. Je bežné v obchodnej praxi, že si podnikatelia chránia a nezverejňujú nadobúdacie ceny tovarov alebo údaje o svojich dodávateľoch, aby ich prípadní zákazníci neobišli a nenakúpili tovar za lacnejšie priamo od ich dodávateľa.

68) Pokiaľ ide o nesplnenie registračnej povinnosti žalobcu na príslušnom orgáne kontroly potravín, správny súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ z 3. októbra 2019 vo veci C-329/18 Altic, v zmysle ktorého nesplnenie registračnej povinnosti vo vzťahu k obchodovaniu s potravinami u kontrolovaného platiteľa a jeho dodávateľov neznamena, že vedel alebo mal vedieť o daňovom podvode. Nedodržanie registračných povinností na úseku potravinového práva samo o sebe nepostačuje na splnenie vedomostného testu o daňovom podvode, môže však za predpokladu dôvodu osobitných okolností predstavovať indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH (rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžfk/24/2021 zo dňa 15.11.2022). Daňové orgány však musia presne a zrozumiteľne popísať jednotlivé indície a tieto náležite vyhodnotiť jednotlivo aj v ich vzájomných súvislostiach, čo sa v tu prejednávanom prípade podľa názoru správneho súdu nestalo.

69) Celkovo možno zo záverov žalovaného (ako aj správca dane) vyvodiť, že v predmetnej veci náležitým spôsobom neaplikovali tzv. Axel Kittel test. Závery daňových orgánov o podvodnom konaní a vedomosti žalobcu o účasti na podvode bez (dostatočnej) aplikácie Axel Kittel testu sú nesprávnym právnym posúdením veci. Preto námietku žalobcu uvádzanú v správnej žalobe o tom, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci považoval správny súd za dôvodnú.

70) Pokiaľ ide o námietku žalobcu v správnej žalobe o nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu dĺžky jej trvania a z toho plynúcej nezákonnosti protokolu o daňovej kontrole, správny súd viazaný právnym názorom kasačného súdu poukazuje na vyššie citované zdôvodnenie konštatujúc, že túto námietku žalobcu vyhodnotil ako nedôvodnú. V danom prípade nedošlo k nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu jej neprimeranej dĺžky, ktorá súvisí s MVI. V tomto smere správny súd iba dopĺňa, poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu SR z 27.07.2016, sp. zn. 3Sžf/46/2015, publikovaný v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 7/2016, z ktorého vyplýva, že ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom 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. Ide o legítimnú činnosť správca dane, prostredníctvom ktorej sa do dispozičnej sféry správca dane dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Správca dane tak plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overuje podklady potrebné pre správne a úplné určenie dane.

71) Správny súd tiež poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/33/2022 zo dňa 30.04.2024 a v ňom citovanú judikatúru Súdneho dvora EÚ a cituje z neho nasledovné: „V kontexte tejto námietky dáva kasačný súd do pozornosti aj rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 – Hydina Sk. Súdny dvor dal v tomto rozhodnutí na otázky položené Najvyšším súdom Slovenskej republiky odpoveď, v zmysle ktorej: „36. Navyše ani články 10 až 12 nariadenia č. 904/2010, ani žiadne iné ustanovenie tohto nariadenia nestanovujú akýkoľvek dôsledok v prípade prekročenia niektorej z lehôt vyplývajúcich z uplatnenia uvedených článkov príslušnými daňovými orgánmi, a to či už pre tieto orgány, alebo pre zdaniteľné osoby. 37. Zo znenia týchto ustanovení a následne z kontextu, do ktorého patrí tento článok 10, teda vyplýva, že prekročenie niektorej z lehôt stanovených týmto článkom nezakladá dotknutej zdaniteľnej osobe žiadne právo a nemá žiadny špecifický dôsledok, a to ani pokiaľ ide o zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného vnútroštátnym právom žiadajúceho členského štátu, dovedty, kým žiadaný členský štát neposkytne požadované informácie. 43. Okrem toho toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia.“

72) Pokiaľ žalobca poukazoval na judikatúru Krajského súdu v Trenčíne v iných obdobných veciach žalobcu, v ktorých bolo rozhodnuté v prospech žalobcu z dôvodu, že správca dane a žalovaný neuniesli svoje dôkazné bremeno a nepreukázali, že žalobca mal čo i len vedomosť o údajných podvodných konaniach vo vzťahu k DPH, tieto v časti, v ktorej sú okolnosti jednotlivých prípadov totožné, korešponujú s týmto rozsudkom. Obdobne týmto rozsudkom sa správny súd neodchýlil ani od judikatúry Najvyššieho súdu SR, Ústavného súdu SR či Súdneho dvora EÚ, ktoré žalobca v podanej správnej žalobe citoval.

73) K judikatúre, na ktorú poukazoval vo vyjadrení k žalobe žalovaný, správny súd uvádza nasledovné: K rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/26/2018-137 zo dňa 16.01.2019 (za zdaňovacie obdobie november 2013 u tých istých účastníkov konania), ktorým správny súd žalobu zamietol, že tento rozsudok bol zrušený rozsudkom Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/27/2021 zo dňa 28.02.2023 a vec bola vrátená správne mu súdu na ďalšie konanie, preto o závery v zrušenom rozsudku uvedené sa správny súd v tu prejednávanej veci neopieral. K rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 správny súd konštatuje, že tu išlo o skutkovo odlišnú situáciu, iných účastníkov konania a ani s týmto rozsudkom neexistuje rozpor.

74) Správny súd tak má za to, že v tu prejednávanej veci sa riadne vysporiadal aj s už existujúcou judikatúrou a tento rozsudok korešponduje v skutkovo a právne zhodných alebo obdobných častiach aj s rozsudkami správnych súdov, najmä kasačného súdu, v iných obdobných veciach.

75) Na základe vyššie uvedených dôvodov správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP rozhodnutie žalovaného ako jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil podľa § 191 ods. 4 SSP na ďalšie konanie.

76) Správny súd považuje za potrebné dodať, že jeho závery neznamenajú automaticky, že žalobcovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane z deklarovaných zdaniteľných obchodov, je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby pri svojom rozhodovaní jednoznačne a zrozumiteľne ustálili dôvod nepriznania odpočítania DPH a tento s ohľadom na jeho povahu podporili relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri rešpektovaní s tým spojeného dôkazného bremena a najmä, pokiaľ je ich rozhodnutie založené na daňovom podvode, aby na vec aplikovali tzv. Axel Kittel test a jeho jednotlivé čiastkové otázky zrozumiteľným a preskúmateľným spôsobom aj dostatočne odôvodnili. Uvedené bude úlohou správnych orgánov po vrátení veci.

77) O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167ods.1 SSP. Žalobca bol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 % a to vrátane trov aj pôvodného konania pred správnym súdom a trov kasačného konania. O výške trov konania rozhodne vyšší súdny úradník samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozsudku podľa § 175 ods. 2 SSP.

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia.

Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom súde. Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

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