

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: KE-6S/58/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200420  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 02. 2026  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Radovan Turčík  
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2026:7021200420.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Radovana Turčíka, členov senátu Mgr. Jany Fandákovovej, LL.M. a JUDr. Renáty Smajdovej, v právnej veci žalobcu: JUDr. Marek Radačovský, správca podstaty (RB, Veľké Kapušany s.r.o.), Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 48 485 357, právne zastúpeného spoločnosťou : ŽOLDOŠ & PARTNERS s.r.o., so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice - mestská časť Staré Mesto, IČO: 53 540 964, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100682115/2021 zo dňa 23.04.2021, takto

### rozhodol:

I. Správnu žalobu z a m i e t a .

II. Žalovanému n e p r i z n á v a voči žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

### o d ô v o d n e n i e :

I.

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) vykonal u spoločnosti RB, Veľké Kapušany s.r.o., IČO: 36 602 809, (ďalej aj ako „kontrolovaný daňový subjekt“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2013, február 2013, marec 2013, apríl 2013, august 2013, september 2013, október 2013, november 2013 a december 2013, ktorá sa podľa Oznámenia o daňovej kontrole č. 9810401/5/4632929/2014 zo dňa 14.10.2014 začala dňa 04.11.2014 (ďalej len „oznámenie o daňovej kontrole“).

2. Daňová kontrola bola z dôvodu získania informácií a podkladov z medzinárodnej výmeny informácií (ďalej len „MVI“) dvakrát prerušená, a síce:

- prvé prerušenie trvalo od 04.03.2015 (rozhodnutie č. 9810401/5/395364/2015 zo dňa 23.02.2015) do pominutia dôvodov dňa 20.11.2018 (oznámenie č. 102544876/2018 zo dňa 10.12.2018) a  
- druhé prerušenie trvalo od 04.01.2019 (rozhodnutie č. 100014691/2019 zo dňa 03.01.2019) do pominutia dôvodov dňa 09.05.2019 (oznámenie č. 101813036/2019 zo dňa 25.07.2019).

3. Správca dane svoje závery z daňovej kontroly sumarizoval v protokole č. 102489108/2019 zo dňa 05.11.2019 (ďalej len „protokol“), ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedeným bol doručený kontrolovanému daňovému subjektu dňa 06.11.2019, čím bola daňová kontrola ukončená.

4. Počas vyrubovacieho konania došlo uznesením Okresného súdu Košice I sp. zn. 32K/3/2020 zo dňa 23.06.2020, zverejnenom v Obchodnom vestníku č. 123/2020 dňa 29.06.2020, k vyhláseniu konkurzu

na majetok dlžníka, t.j. kontrolovaného daňového subjektu s ustanovením JUDr. Mareka Radačovského za správca podstaty, zn. správcu: S832, Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 48 485 357.

5. Vo vyrubovacom konaní vydal správca dane rozhodnutie č. 100028179/2021 zo dňa 11.01.2021 (ďalej len „rozhodnutie prvostupňového orgánu“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), ktorým určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2013 rozdiel na DPH v sume 320 375,72 Eur, pozostávajúci z nepriznaného nadmerného odpočtu v sume 19 724,40 Eur a vyrubenej dane v sume 300 651,32 Eur.

6. Voči rozhodnutiu prvostupňového orgánu podal žalobca dňa 12.02.2021 odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100682115/2021 zo dňa 23.04.2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Rozhodnutie žalovaného bolo žalobcovi doručené dňa 29.04.2021.

7. Správca dane a žalovaný vymedzili dôvody neuznania práva na odpočet DPH v rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového orgánu v podstatnej časti takto:

- vykonanou kontrolou v zdaňovacích obdobiach roku 2013 správca dane zistil zapojenie kontrolovaného daňového subjektu do reťazových transakcií medzi spoločnosťami obchodujúcimi s hutným materiálom, ktoré boli z rôznych členských štátov Európskej únie (najmä Slovensko, Česko, Rakúsko a Maďarsko), resp. z tretích krajín, pričom odberateľmi kontrolovaného daňového subjektu boli výlučne maďarské spoločnosti, ktoré následne dodali tovar ďalším maďarským odberateľom a časť tovaru sa následne vracala späť na Slovensko, pri niektorých reťazoch aj späť kontrolovanému daňovému subjektu, ktorý ho predal konečnému slovenskému odberateľovi;

- v zdaňovacom období október 2013 mal kontrolovaný daňový subjekt nadobudnúť rôzny hutný tovar od dodávateľov:

o tuzemskej spoločnosti U. S. Steel Košice s. r. o., METAL Art s. r. o., Slovakia Steel Mills a. s. a BE Group Slovakia s. r. o. (plechové/ocelové zvitky, betonárska oceľ, ukrajinské plechové tabule),

o maďarskej spoločnosti Oam Ozdi Kft. (betonárska oceľ)

o luxemburskej spoločnosti ArcelorMittal Commercial s. r. o. (profily),

o nemeckej spoločnosti TRD-TechRessoirce Deutchland GmbH (profily) a

o rakúskej spoločnosti Metinvest International SA (ukrajinské plechové tabule),

pričom tento hutný materiál mal následne dodávať výhradne maďarskej spoločnosti Vas-Ferro Kft., Kossuth Lajos utca 30,46, 1212 Budapest, Maďarsko, IČ DPH HU23293607;

- z dodania tovaru do Maďarska v celkovej sume 1 922 254,28 Eur si kontrolovaný daňový subjekt uplatnil oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), a to podľa faktúr č. FV130247 zo dňa 18.10.2013 v sume 12 720,78 eur, č. FV130248 zo dňa 18.10.2013 v sume 167 486,04 eur, č. FV130251 zo dňa 21.10.2013 v sume 48 992,48 eur, č. FV130252 zo dňa 22.10.2013 v sume 38 268,28 eur, č. FV130253 zo dňa 21.10.2013 v sume 35 760,71 eur, č. FV130282 zo dňa 28.10.2013 v sume 462 912 eur, č. FV130256 zo dňa 24.10.2013 v sume 100 327,53 eur, č. FV130258 zo dňa 25.10.2013 v sume 12 274,73 eur, č. FV130259 zo dňa 25.10.2013 v sume 29 682,19 eur, č. FV130260 zo dňa 28.10.2013 v sume 13 241,22 eur, č. FV130261 zo dňa 28.10.2013 v sume 48 669,37 eur, č. FV130262 zo dňa 28.10.2013 v sume 13 807,83 eur, č. FV130264 zo dňa 29.10.2013 v sume 13 769,16 eur, č. FV130265 zo dňa 29.10.2013 v sume 34 722,12 eur, č. FV130269 zo dňa 30.10.2013 v sume 50 245,56 eur, č. FV130270 zo dňa 31.10.2013 v sume 24 100,13 eur, č. FV130228 zo dňa 08.10.2013 v sume 11 878,62 eur, č. FV130222 zo dňa 01.10.2013 v sume 13 602,04 eur, č. FV130224 zo dňa 01.10.2013 v sume 25 323,40 eur, č. FV130225 zo dňa 02.10.2013 v sume 217 436,10 eur, č. FV130246 zo dňa 17.10.2013 v sume 33 226,49 eur, č. FV130229 zo dňa 09.10.2013 v sume 57 042,07 eur, č. FV130230 zo dňa 10.10.2013 v sume 60 306,84 eur, č. FV130233 zo dňa 09.10.2013 v sume 24 386,36 eur, č. FV130234 zo dňa 11.10.2013 v sume 13 741,78 eur, č. FV130235 zo dňa 11.10.2013 v sume 36 033,43 eur, č. FV130236 zo dňa 14.10.2013 v sume 88 618,71 eur, č. FV130238 zo dňa 15.10.2013 v sume 60 846,61 eur, č. FV130239 zo dňa 16.10.2013 v sume 27 635 eur, č. FV130240 zo dňa 16.10.2013 v sume 64 502,51 eur, č. FV130243 zo dňa 17.10.2013 v sume 14 435,62 eur, č. FV130244 zo dňa 17.10.2013 v sume 24 455,44 eur, č. FV130245 zo dňa 17.10.2013 v sume 29 325 eur a č. FV130291 zo dňa 31.10.2013 v sume 12 478,20 eur (ďalej len „faktúry“);

- správca dane nepriznal kontrolovanému daňovému subjektu oslobodenie od dane v zmysle § 43 a § 45 zákona o DPH v spojení s § 3 ods. 6 Daňového poriadku a rozsudku Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-131/13, C-163/13 a C-164/13 vo výške 320 375,72 eur, pretože zdaniteľné obchody, ktorých predmetom bol hutný materiál (t. j. plechové/ocelové zvitky, betonárska oceľ, profily a

ukrajinské plechové tabule) sa uskutočnili v reťazci dodávateľov a odberateľov, o ktorom kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že je poznačený podvodným konaním vo vzťahu k DPH;

- podľa správcu dane kontrolovaný daňový subjekt účelovo vyhotovoval faktúry s oslobodením pre podozrivú spoločnosť (nastrčených obchodníkov) tak, aby sa vytvorili podmienky pre daňové úniky;
- bez účasti kontrolovaného daňového subjektu vo fakturačných reťazcoch by nedošlo k vytvoreniu umelých podmienok na získanie DPH, resp. uplatnenie práva na odpočítanie DPH bez toho, aby bolo DPH odvedená;
- v obchodnej činnosti kontrolovaného daňového subjektu za roky 2011-2013 bol zistený zjavný rozpor a nerovnováha medzi tým, že kontrolovaný daňový subjekt na jednej strane bez ťažkostí navyšoval počet ekonomicky silných dodávateľov, či dodávateľov zvučných mien a na strane druhej vytavoval faktúry s oslobodením od dane vo vysokých objemoch maďarským odberateľom, o ktorých od roku 2011 vedel, že nemajú ekonomické zázemie, že nie sú reálnymi odberateľmi hutného tovaru, že finančné vyrovnanie bolo spojené s vysokým podnikateľským rizikom;
- spoločnosti v reťazcoch boli navzájom prepojené súrodencami A. B. a A. C., ako konateľmi spoločností TK-Vas Kft. a Vas-Ferro Kft., ako aj dlhoročnými rovnakými tretími, resp. štvrtými odberateľmi (BE Group Sloviakia s. r. o., ArcelorMittal Distribution Hungary Kft. a iné);
- kontrolovaný daňový subjekt mal k dispozícii pečať spoločnosti Vas-Ferro Kft. a pečať podpisu konateľa Vas-Ferro Kft.;
- konateľ kontrolovaného daňového subjektu mal dispozičné oprávnenie k slovenskému účtu spoločnosti Vas-Ferro Kft.;
- kontrolovaný daňový subjekt vystavoval faktúry s oslobodením od dane pre priameho odberateľa neskôr ako došlo k vyexpedovaniu tovaru z maďarského skladu ku konečným príjmom (september-október 2013), pričom si sklad v Maďarsku prenajímal, dostával podrobné písomné záznamy o naskladnení tovaru v Maďarsku a do maďarského skladu zasielal písomné pokyny na vyskladnenie tovaru;
- kontrolovaný daňový subjekt objednával a hradil prepravu hutného tovaru z maďarských skladov konečným príjemcom, z čoho vyplýva, že spoločnosť Vas-Ferro Kft. nebola reálnym odberateľom tovaru.

## II.

### Správne súdne konanie

8. Správnu žalobou zo dňa 22.06.2021, doručenu správne súdu (v tom čase Krajskému súdu v Košiciach) dňa 24.06.2021, sa žalobca (v pozícii správcu podstaty RB, Veľké Kapušany s.r.o./ kontrolovaného daňového subjektu) domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia prvostupňového orgánu, vrátenia veci prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie a zároveň priznania nároku na náhradu trov konania v rozsahu 100 %. V rámci správnej žaloby žalobca žiadal v súlade s § 182 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) aj o nariadenie pojednávania.

9. Žalobca vymedzil žalobné body (námietky) v správnej žalobe, ktoré majú odôvodňovať postup správneho súdu podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), f) a g) SSP, nasledovne:

#### A. prekročenie zákonom obmedzenej dĺžky daňovej kontroly

- daňová kontrola predstavuje zásah orgánov verejnej správy do súkromno-právnej sféry subjektu a môže byť preto vykonaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom, čo v danom prípade zo strany správcu dane dodržané nebolo, čím došlo k porušeniu zásady primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní;

- daňová kontrola sa začala dňa 04.11.2014 a skončila sa dorúčením protokolu kontrolovanému daňovému subjektu dňa 06.11.2019, teda viac ako 5 rokov po začatí daňovej kontroly, pričom podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku je lehota na jej vykonanie najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Správca dane nedodrжал zákonnú lehotu v dôsledku umelého prerušovania daňovej kontroly, dožadovania informácií prostredníctvom MVI, a to buď čiastkovo, alebo opakovaným dožadovaním pre neúplné vypracovanie žiadostí či vyžadovanie informácií, ktoré správca dane mal k dispozícii od maďarského správcu dane už za roky 2011 a 2012;

- v súvislosti s MVI žalobca zdôraznil, že v zmysle článku 10 nariadenia Rady (EÚ) číslo 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, je vymedzená lehota na vybavenie žiadosti 3 mesiace, resp. 1 mesiac, ak dožadovaný orgán disponuje požadovanou informáciou, a to za súčasného uloženia povinnosti poskytnúť informácie tak rýchlo ako to je možné;

- ďalším nedostatkom prerušenia daňovej kontroly bolo nesprávne určenie momentu prerušenia daňovej kontroly a momentu pokračovať v nej. Pokiaľ ide o moment prerušenia, má ním byť okamih odoslania žiadosti o MVI dožiadanému orgánu, k čomu podľa žalobcu nedošlo. Moment pokračovať v daňovej kontrole je určený aj uplynutím maximálnych lehôt na poskytnutie informácií, pre ktoré došlo k prerušeniu daňovej kontroly, čím sa správca dane rovnako neriadil.

B. nevykonanie navrhnutých dôkazov vo vyrubovacom konaní

- žalobca namieta, že žalovaný sa vo svojom rozhodnutí vôbec nevysporiadal s námietkou ohľadom nedostatočne zisteného skutkového stavu. Správca dane si tak nespĺnil po doručení vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu k protokolu zákonný imperatív a nevykonal miestne zisťovanie ani dokazovanie, ale len sa nepreskúmateľne obmedzil na tvrdenie, že je pre neho zbytočné vykonať navrhnuté dôkazy;

- žalobca ďalej poukázal na u kontrolovaného daňového subjektu skôr vykonané daňové kontroly za zdaňovacie obdobia roku 2011 tým istým správcom dane, v ktorých sa nezistili žiadne pochybenia, avšak správca dane výsledky týchto kontrol žiadnym spôsobom nezohľadnil. Žalobca preto navrhol vykonať dokazovanie protokolmi z kontrol za zdaňovacie obdobia roku 2011, ktoré podľa neho preukazujú rozdielnosť postupu správcu v obdobných veciach, čím správca dane porušil § 3 ods. 9 Daňového poriadku, keďže pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch vznikli neodôvodnené rozdiely.

C. tvrdenia žalovaného a správcu dane nie sú v súlade so skutočnosťou

- žalobca považuje tvrdenie správcu dane o nepostupovaní kontrolovaného daňového subjektu s náležitou obozretnosťou za nepravdivé;

- na ústnom pojednávaní, na ktorom boli prerokované pripomienky k protokolu žalobca uviedol, že v roku 2013 kontrolovaný daňový subjekt overil svojich odberateľov vo verejne dostupných registroch, ako aj existenciu registrácii odberateľov ako platcov DPH. V roku 2013 nemal ani jeden z odberateľov vo verejne dostupných registroch negatívny záznam o neplnení povinností voči finančnej správe alebo voči štátu. Správca dane a žalovaný na tieto tvrdenia žalobcu vo svojich rozhodnutiach nijako nereagovali, keďže správca dane ani žalovaný nemajú jediný dôkaz o tom, že by odberatelia kontrolovaného daňového subjektu mali v roku 2013 akýkoľvek negatívny zápis vo verejne dostupných registroch. Napokon samotný správca dane ako aj žalovaný zistili, že kontrolovanému daňovému subjektu boli pohľadávky titulom dodania tovaru uhradené, a to aj prostredníctvom faktoringovej spoločnosti Slovenskej sporiteľne a. s.. Vzhľadom na uvedené neexistoval v roku 2013 jediný dôvod podozrievania odberateľov kontrolovaného daňového subjektu, ako ani akýkoľvek dôvod nadobudnutia vedomosti o akomsi správcom dane tvrdenom „podvodnom reťazci“. Správca dane sa k týmto námietkam žalobcu, ktoré boli prednesené na poslednom pojednávaní pred správcom dane nevyjadril.

D. nepreukázané tvrdenia správcu dane a porušenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku

- žalobca má za to, že v rozhodnutí žalovaného nedostal odpovede na vznesené námietky v daňovom konaní;

- všeobecné konštatovanie správcu dane o neprehľadnosti zmluvných vzťahov medzi kontrolovaným daňovým subjektom a jeho odberateľmi nie je podľa žalobcu dôkazom o akomkoľvek daňovom podvodnom konaní, ale len dokazuje dôkaznú núdzu správcu dane. Správca dane i žalovaný sa opakovane odvolávajú na charakteristiku odberateľov v Maďarsku, avšak tieto tvrdenia nepredstavujú preukázané zistenia, nakoľko vychádzajú len z tvrdenia iného intrakomunitárneho správcu dane z Maďarska. Žalobca zdôraznil, že správca dane i žalovaný nevykonali ako dôkaz výsledok daňových kontrol v Maďarsku, pričom vôbec nie je zrejmé, či predmetom daňových kontrol u odberateľa kontrolovaného daňového subjektu v Maďarsku boli aj obchody, ktoré boli predmetom daňového konania voči kontrolovanému daňovému subjektu v Slovenskej republike;

- za porušenie zásady hodnotenia dôkazov pri správe daní považoval žalobca aj postup správcu dane, ktorý sa odhodlal na výklad zmlúv a z nich vyplývajúcich práv a povinností a svoj nesprávny výklad neprípustne pripísal na ľarchu kontrolovaného daňového subjektu, konkrétne výklad zmlúv v časti dohodnutých zmluvných pokút, kedy mal uplatňovať voči svojim partnerom zabezpečovacie prostriedky;

- žalobca ďalej namieta aj vysvetlenie pojmov uvádzaných správcom dane, ktoré nemá žiadnu logiku, tieto vysvetlenia nemajú žiadne opodstatnenie vo vykonanom dokazovaní. Správca dane svojvoľne uvádza, ktorá spoločnosť je silná, ktorá slabá, a ktorá je missing trader, z čoho potom vyvodzuje svojvoľné závery;

- z rozhodnutia správcu dane v podstate nie je zrejmé, čo je dôvodom na samotné neuznanie nadmerného odpočtu DPH, kedy správca dane založil svoje rozhodnutie len na svojich domnienkach a na tvrdeniach iného správcu dane.

E. nepreukázané tvrdenia správcu dane o účasti kontrolovaného daňového subjektu na podvodnom konaní

- v tejto časti žalobných námietok, žalobca poukázal na unesenie dôkazného bremena ohľadom reálnosti uskutočnených zdaniteľných obchodov, ako aj prepravy dodaných tovarov, čo konštatoval aj správca dane i žalovaný s tým, že tieto obchody boli vykonané v účelovom fakturačnom reťazci;
- na preukázanie podvodného konania je nositeľom dôkazného bremena správca dane, a preto on musí preukázať, že kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že zdaniteľný obchod je poznačený daňovým únikom alebo podvodným konaním, a to s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veci sp. zn. C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL;
- Napriek uvedenému správca dane inkvizične žiadal preukázanie toho, že sa podvodné konanie nestalo, čo objektívne nie je možné, keďže negatívnu skutočnosť nemožno dokazovať. Podľa žalobcu správca dane nepreukázal existenciu akéhokoľvek podvodného konania alebo existenciu daňového úniku;
- správca dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nevykonal žiaden vierohodný a objektívny dôkaz o tom, že transakciami uvedenými ako základ dotknutého práva sa kontrolovaný daňový subjekt podieľal na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty, ku ktorému malo údajne dôjsť v rámci reťazca dodaní. O uvedenom napokon svedčí aj tá skutočnosť, že žiadne podvodné konanie do dnešného dňa nezistili ani slovenské ani maďarské orgány činné v trestnom konaní (ďalej len „OČTK“);
- žalobca poukázal aj na tvrdenie správcu dane, že maďarská finančná správa voči odberateľom kontrolovaného daňového subjektu vymáha daňové nedoplatky, keďže títo odberatelia daň priznali avšak zrejme neodviedli. Konaním správcu dane voči žalobcovi ( kontrolovanému daňovému subjektu ) je tak narušený systém neutrality DPH, keďže z rovnakého zdaniteľného plnenia dvaja intrakomunitárni správcovia dane vymáhajú sumu dane voči dvom subjektom. Z rovnakého zdaniteľného plnenia teda dochádza k bezdôvodnému obohateniu na strane štátneho rozpočtu Maďarska ako aj Slovenskej republiky;
- žalobca ďalej zdôraznil, že kontrolovaný daňový subjekt nemal vedomosť o tom či jeho odberatelia odvedú alebo neodvedú daň, pričom takáto vedomosť nebola správcom dane preukázaná. Navyše žalobca nemá a ani kontrolovaný daňový subjekt nemal akýkoľvek vplyv na plnenie daňových povinností jeho odberateľmi po uskutočnení plnení. Namieťa, že práve tieto skutočnosti správca dane pripísal na jeho farchu;
- keďže sa v predmetnej veci nepotvrdilo a nepreukázalo podozrenie o zapojení do podvodného konania, je nevyhnutné rešpektovať závery judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-48/2003 Bond House, C-355/2003 Fulcum Electronics, C-354/2003 Optigen a v spojených veciach C-80/2011 a C-142/2011, v zmysle ktorej nárok na odpočítanie DPH nemôže byť ovplyvnený skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť, resp. orgány štátu môžu zamietnuť vrátenie dane podnikateľom len vtedy ak vedeli alebo mali vedieť, že obchody sú fiktívne a sú spojené s daňovým podvodom;
- žalobca považuje za účelové a neobjektívne, ak správca dane vo všeobecnej rovine uvádza, že nerozumie zmluvným usporiadaniam medzi kontrolovaným daňovým subjektom a jeho odberateľmi, keď úhradu dostával formou odplaty za postúpenie pohľadávok, ako aj tvrdenia správcu dane, že neboli predložené vyžiadané doklady, hoci podľa žalobcu na všetky výzvy reagoval a správca mal k dispozícii po celý čas výkonu kontroly jeho účtovníctvo.

#### F. uplynutie lehoty na vyrubenie dane

- žalovaný si podľa žalobcu nesprávne spája inštitút daňovej kontroly s daňovým konaním, v dôsledku čoho došlo k uplatneniu § 61 Daňového poriadku, ktorý sa ale vzťahuje všeobecne na všetky druhy daňového konania, ktorým ale nie je daňová kontrola. Preto prerušenie daňovej kontroly správcom dane nemalo žiaden vplyv na plynutie lehoty pre zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 Daňového poriadku. Protokol z daňovej kontroly, ako aj rozhodnutie žalovaného boli kontrolovanému daňovému subjektu a žalobcovi doručené po uplynutí zákonnej prekluzívnej lehoty vymedzenej v § 61 ods. 1 Daňového poriadku na vyrubenie dane, čím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

#### G. námietka zákonnosti protokolu pre chýbajúce zákonné náležitosti

- podľa žalobcu protokol neobsahuje zákonnú náležitosť podľa § 47 písm. a) Daňového poriadku, a síce uvedenie sídla správcu dane, pričom zdôraznil, že sídlo správcu dane nie je totožné so sídlom pobočky.

10. K správnej žalobe sa vyjadril žalovaný podaním zo dňa 04.10.2021, ktorým konštatoval, že ani jeden žalobný bod nepreukazuje nezákonnosť postupu správcu dane a žalovaného. Z obsahu napadnutých rozhodnutí jasne vyplýva, z akých skutočností správca dane, ako aj žalovaný, vychádzali a akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili, ich postup nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi a žalovaný sa v rámci svojho rozhodnutia vysporiadal aj so všetkými námietkami žalobcu, preto

žalovaný zotrval na svojej doterajšej argumentácii vo vzťahu k žalobným bodom, ktoré korešpondovali s odvolacími námietkami. Napriek uvedenému doplnil vo vzťahu k nedodržaniu lehoty daňovej kontroly, že bol oprávnený v rámci MVI pre konkrétne zdaňovacie obdobie požadovať informácie, a to bez ohľadu na to, či v inom konaní bola zasielaná žiadosť o MVI týkajúca sa zdaniteľných obchodov kontrolovaného daňového subjektu aj v iných zdaňovacích obdobiach. Čo sa týka lehôt pri zasielaní MVI tu žalovaný zdôraznil, že dátum prijatia žiadosti zahraničnou správou nemôže byť totožný s dátumom, kedy správca dane požiada príslušný slovenský orgán o MVI, ktorý po prijatí žiadosti od správcu dane, ju musí posúdiť, spracovať, preložiť a následne zaslať zahraničnému orgánu. Po prijatí odpovede zo zahraničia príslušný slovenský orgán túto odpoveď musí spracovať a až následne ju môže zaslať správcovi dane. V ostatnom poukázal na svoje doterajšie stanovisko uvedené v rozhodnutí žalovaného, a to aj v súvislosti k námietke zániku práva vyrubiť daň, nevykonaných dôkazov vo vyrubovacom konaní, vysporiadaním sa s námietkami prednesenými na ústnom pojednávaní konanom dňa 16.11.2020. Oproti rozhodnutiu žalovaného, žalovaný doplnil k tvrdeniu žalobcu o zmluvnej možnosti a nie povinnosti vystavovať zálohové faktúry, že kontrolovaný daňový subjekt síce nebol povinný vyžadovať od odberateľov platby ešte pred samotným dodaním tovaru, a ani vyhotovovať faktúry za platby vopred, avšak takýmto postupom sa vystavil riziku, že mu za dodaný tovar zahraničný odberateľ nezaplatí, vzhľadom k čomu, bolo konanie kontrolovaného daňového subjektu nelogické a postrádajúce obozretný prístup, keďže konateľom maďarskej odberateľskej spoločnosti bol A. B., ktorý bol konateľom maďarských spoločností INKURENCIA Kft. a Acélker Kft., s ktorými kontrolovaný daňový subjekt obchodoval už v roku 2011 a 2012, a ktoré za fakturovaný tovar už v týchto rokoch neplatili. Žalovaný zopakoval, že na ľarchu kontrolovaného daňového subjektu nepripísal dôkaznú núdzu v spoločnostiach, ktoré s ním obchodovali, ale len na základe výsledkov rozsiahleho dokazovania dospel k záveru, že kontrolovaný daňový subjekt sa zúčastnil obchodov v takých dodávateľsko-odberateľských reťazcoch, ktoré boli vytvorené za účelom získania daňového zvýhodnenia na inom stupni reťazca a kontrolovaný daňový subjekt o tom preukázateľne mohol vedieť. V nadväznosti na to žalovaný ďalej vysvetlil, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom každý dôkaz zhodnotil jednotlivo i všetky vo vzájomných súvislostiach, preto nemožno súhlasiť, že by správca dane nedostatočne zistil skutkový stav. Správca dane vo svojom rozhodnutí poukázal jednak na skutočnosti, z ktorých vyplynulo, že o postavení jednotlivých spoločností a ich úlohách v zistených reťazcoch kontrolovaný daňový subjekt vedel, resp. pri zachovaní náležitej miery obozretnosti mohol vedieť, a zároveň kontrolovaný daňový subjekt a po ňom žalobca neozrejmil skutočnosti ako napr., prečo kontrolovaný daňový subjekt uzatváral zmluvy o postúpení pohľadávok skôr, ako samotné pohľadávky vznikli, prečo prijímal úhrady od iných spoločností k pohľadávkam voči svojim odberateľom skôr, ako uzatvoril zmluvy o postúpení pohľadávok, nevysvetlil, z akého dôvodu bol tovar prepravený z Maďarska na Slovensko a obratom späť do Maďarska, hoci o tom musel mať vedomosť, keďže objednával prepravu tovaru, ako aj vierohodne nevysvetlil rozpory v účtovných dokladoch. Kontrolovaný daňový subjekt teda nepreukázal, že prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti. Podľa žalovaného nie je pravdivým ani tvrdenie žalobcu o znemožnenej účasti na dokazovaní, keďže už zo samotného administratívneho spisu vyplýva splnenie tejto povinnosti, a to v súlade s platnými právnymi predpismi s ohľadom na vyhlásený konkurz na majetok kontrolovaného daňového subjektu. Nakoniec sa žalovaný venoval aj námietke nespĺnenia náležitostí protokolu, ku ktorej uviedol, že v zmysle Daňového poriadku v spojení so zákonom č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o orgánoch štátnej správy“) a zákonom č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 35/2019 Z. z.“) sú správcami dane aj daňové úrady, ktoré na zabezpečenie výkonu činnosti môžu zriaďovať pobočky, a teda v danom prípade vykonal daňovú kontrolu správca dane Daňový úrad Košice, skrz jeho pobočky v Michalovciach. Miestom výkonu daňovej kontroly boli priestory Daňového úradu Košice, pobočka Michalovce a v sídle kontrolovaného daňového subjektu, čím správca dane nepostupoval v rozpore s platnými právnymi predpismi. V rámci svojho vyjadrenia žalovaný tiež uviedol, že súhlasí so žalobcovou žiadosťou o nariadenie pojednávania a vzhľadom na uvedené navrhol správnu žalobu zamietnuť.

11. V rámci repliky zo dňa 29.10.2021, doručenej správne súdu v rovnaký deň, žalobca zotrval na svojej žalobnej argumentácii. K vyjadreniu žalovaného uviedol, že ten znova nedal odpoveď na viaceré predchádzajúce námietky napr. nepreukázanej nedostatočnej obozretnosti podnikateľského subjektu, vedomostnej zložke kontrolovaného daňového subjektu o podvodnom konaní, či neuvedenie sídla správcu dane v protokole. Rovnako sa žalovaný nevyjadril k nečinnosti správcu dane a ním zvolených prostriedkov, ktoré viedli k trvaniu daňovej kontroly takmer päť rokov, ako aj určeniam okamihu

prerušená daňovej kontroly a jeho ukončenia. V súvislosti so zánikom práva vyrubiť daň žalobca opakovane poukázal na nemožnosť aplikácie § 61 Daňového poriadku na predmetnú daňovú kontrolu, keďže v danom prípade správca dane neaplikoval § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Žalobca tak naďalej trvá na podanej správnej žalobe.

12. Žalovaný sa k replike zo dňa 29.10.2021 nevyjadril.

13. Správny súd prejednal predmetnú právnu vec v súlade s § 107 ods. 1 písm. a) SSP na pojednávaní, konanom dňa 24.02.2026, na ktorom právny zástupca žalobcu zotrval na dôvodoch správnej žaloby. Žalovaný neprítomnosť svojho zástupcu na pojednávaní ospravedlnil listom zo dňa 20.02.2026, kde zároveň za tohto stavu súhlasil s prejednaním veci.

III.

Relevantná právna úprava a všeobecné východiská

14. Podľa § 493e SSP konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

15. Podľa § 134 ods. 1 SSP správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

16. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

17. Podľa § 183 SSP žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

18. Podľa § 190 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

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

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

20. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo treťou osobou na účet predávajúceho alebo na účet nadobúdateľa, ak

- a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a
- b) nadobúdateľ podľa písmena a) je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte a oznámil svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte dodávateľovi.

21. 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.

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

23. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti

uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

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

25. 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

26. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

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

28. Podľa § 69 ods. 2 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 vyrozumý. 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.

29. 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.

30. Daň z pridanej hodnoty upravená zákonom o DPH je harmonizovanou daňou a je súčasťou právneho rámca spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty je upravený prameňmi práva Európskej únie predovšetkým Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“). Z uvedeného dôvodu k aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“).

31. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ a aj kasačného súdu obmedzené len v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu, alebo ak došlo 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.

IV.

Posúdenie veci správnym súdom

32. Konanie o správnej žalobe bolo Krajským súdom v Košiciach vedené pôvodne pod sp. zn. 6S/58/2021. S účinnosťou od 01.06.2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach. V súlade s § 3

ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Od 01.06.2023 je teda na konanie v predmetnej veci príslušný Správny súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“), ktorým bolo dané konanie vedené pod sp. zn. KE-6S/58/2021.

33. Správny súd ako vecne a miestne príslušný súd na konanie o všeobecnej správnej žalobe podľa § 10, § 13 ods. 1 a § 177 a nasl. SSP, preskúmal rozhodnutie žalovaného, vrátane priebehu administratívneho konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a to v medziach žalobných bodov podľa § 134 ods. 1 SSP a § 183 SSP a po zistení, že správna žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP), v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP), na pojednávaní konanom 24.2.2026 dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná.

34. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvostupňového orgánu, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 320 375,72 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2013, titulom nepriznania nadmerného odpočtu v sume 19 724,40 eur a vyrubenia vlastnej daňovej povinnosti v sume 300 651,32 eur, kde rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia prvostupňového orgánu v nadväznosti na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie boli závery správcu dane o neoprávnenom uplatnení práva na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH, keďže sa zdaniteľné obchody uskutočnili v reťazci dodávateľov a odberateľov, o ktorom kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že je poznačený podvodným konaním.

35. Správny súd sa ďalej zaoberal jednotlivými žalobnými námietkami, ktoré žalobca zhrnul do nasledovných žalobných bodov, a to (A) prekročenie zákonom obmedzenej dĺžky daňovej kontroly, (B) nevykonanie navrhnutých dôkazov vo vyrubovacom konaní, (C) tvrdenia žalovaného a správcu dane nie sú v súlade so skutočnosťou, (D) nepreukázané tvrdenia správcu dane a porušenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku, (E) nepreukázané tvrdenia správcu dane o účasti kontrolovaného daňového subjektu na podvodnom konaní, (F) uplynutie lehoty na vyrubenie dane a (G) námietka zákonnosti protokolu pre chýbajúce zákonné náležitosti.

K námietke nedodržania zákonnej dĺžky daňovej kontroly

36. Zákon stanovuje lehotu na vykonanie daňovej kontroly najviac jeden rok odo dňa jej začatia (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku), pričom táto lehota môže byť prerušená zo zákonom stanovených dôvodov (§ 61 ods. 1 Daňového poriadku), v dôsledku čoho lehoty podľa Daňového poriadku neplynú (§ 61 ods. 5 Daňového poriadku).

37. V predmetnej veci sa daňová kontrola začala 04.11.2014 a bola ukončená dňa 06.11.2019. V jej priebehu došlo dvakrát k jej prerušeniu, a to od 04.03.2015 do 19.11.2018 (dňa 20.11.2018 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly) a od 04.01.2019 do 08.05.2019 (dňa 09.05.2019 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly). Vzhľadom k uvedenému tak od začatia daňovej kontroly po jej prvé prerušenie ubehlo 120 dní, od konca prvého prerušenia do druhého prerušenia daňovej kontroly ubehlo 45 dní, od konca druhého prerušenia do konca daňovej kontroly ubehlo 182 dní, a teda z čisto numerického hľadiska daňová kontrola trvala 347 dní, čím nepresiahla zákonom stanovenú maximálnu dĺžku, t. j. 1 rok, resp. 365 dní.

38. Podstatou vznesenej žalobnej námietky prekročenia zákonom stanovenej (jednoročnej) dĺžky daňovej kontroly bolo, že samotné prerušenia daňovej kontroly pre MVI boli podľa žalobcu umelé, žiadosti neboli vypracované kompletne, preto ich bolo nutné opakovať, neboli dodržané lehoty MVI, žiadané boli informácie, ktoré už boli od maďarskej finančnej správy požadované pri iných kontrolách, čím išlo podľa žalobcu o nadbytočné úkony a nedôvodné prerušenia kontroly pre MVI. Počas týchto prerušení tak podľa žalobcu nedošlo k spočívaniu (neplynutiu) zákonnej jednoročnej lehoty a došlo k jej prekročeniu. Žalobca tiež namietal, že správca dane nepostupoval správne pri určení momentu začatia a ukončenia prerušenia daňovej kontroly.

39. Správny súd k týmto námietkam v prvom rade uvádza, že sú formulované na tak všeobecnej úrovni (bez konkrétneho vymedzenia, ktoré žiadosti o MVI neboli podľa žalobcu vypracované kompletne, ktoré bolo potrebné z toho dôvodu opakovať, pri ktorých MVI neboli dodržané lehoty, a boli dožadované

orgány nečinné, pri konkrétne akých informáciách mal žalobca za to, že už boli predmetom iných dožiadaní pri iných kontrolách, resp. bez uvedenia aký iný deň odoslania žiadosti mal žalobca na mysli oproti dňu prerušenia daňovej kontroly), ktorá ich činí nepreskúmateľnými. V tejto súvislosti správny súd zdôrazňuje, že nie je jeho úlohou, aby pri takto všeobecne formulovaných námietkach vyhľadával v administratívnom spise, rozhodnutiach správnych orgánov, eventuálne vykonaním dokazovania konkrétne okolnosti, ktoré by napĺňali alebo vyvracali takto formulované námietky. Osobitne, ak v predmetnej veci, ako už bolo uvedené, bola daňová kontrola dvakrát prerušená z dôvodu žiadostí o MVI.

40. K takto všeobecne formulovaným námietkam správny súd môže len všeobecne uviesť, že pre účelnosť MVI je určujúci okruh žiadaných informácií a ich potencionálna relevancia z hľadiska kontrolou preverovaných skutočností. Pričom ani prípadné nepremietnutie získaných informácií pri formulovaní vlastných záverov finančných orgánov nie je okolnosťou, ktorá by bez ďalšieho mohla zakladať neúčelnosť MVI, či nedôvodnosť prerušenia kontroly pre MVI, nakoľko tieto závery sú už vecou hodnotenia dôkazov a právneho posúdenia veci.

41. V tomto bode považoval správny súd za potrebné poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27.03.2024, podľa ktorého cit.: „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 s získaním 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. Ak sa žiadosťou o MVI zisťujú informácie potrebné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti len za niektoré z viacerých zdaňovacích období, ktorých sa daňová kontrola týka, potom je treba považovať prerušenie daňovej kontroly za opodstatnené, za predpokladu, že sa požaduje taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou a nezisťujú sa informácie opakovane alebo po častiach. Ak správca dane usúdi, že vnútroštátne šetrenia nestačia a sú potrebné informácie od zahraničnej daňovej správy, mal by v rozhodnutí o prerušení konania identifikovať aspoň zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdaňovacie obdobie, ktorých sa žiadosť o MVI týka, aby kontrolovaný daňový subjekt vedel vyhodnotiť účelnosť MVI a prípadne sa domáhať preskúmania efektívnosti tohto postupu“. Podľa názoru správneho súdu žalovaný, resp. vo svojom rozhodnutí i správca dane odôvodnili zákonne udržateľným spôsobom jednotlivé prerušenia daňovej kontroly, a preto považoval túto námietku žalobcu za nedôvodnú.

42. V súvislosti s dĺžkou prerušenia daňovej kontroly sa správny súd zaoberal aj námietkou momentu začiatku a ukončenia prerušenia daňovej kontroly, ktorú rovnako nepovažoval za dôvodnú, keďže ako z vyjadrenia žalovaného, tak aj z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva postup pri určení začiatku a konca prerušenia daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 v spojení s § 61 Daňového poriadku.

43. Pokiaľ ide o začiatok prerušenia daňovej kontroly, tak v zmysle vyššie uvedených ustanovení vyplýva postup určenia momentu začatia prerušenia daňovej kontroly, ktorý možno rozdeliť do dvoch častí. Prvou časťou je naplnenie dôvodu na prerušenie daňovej kontroly, ktorou je o. i. začatie konania o predbežnej otázke, ako aj potreba získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon č. 442/2012 o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (ďalej len „zákon o medzinárodnej pomoci“), kedy príslušný správca dane zasiela žiadosť o MVI skrz žalovaného, v dôsledku čoho prejde od vypracovania samotnej žiadosti, zaslania žiadosti, až po prerušenie daňovej kontroly určité časové obdobie, ktoré však musí byť primerané. Na základe naplnenia dôvodu na prerušenie daňovej kontroly nastupuje druhá časť, v ktorej sa určí deň prerušenia daňovej kontroly, avšak tento deň nemôže byť skorší ako je deň, kedy bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly odovzdané na poštovú prepravu, resp. zaslané elektronicky (§ 61 ods. 3 Daňového poriadku).

44. Správca dane tak postupoval v súlade s vyššie uvedeným, keď určil prvé prerušenie daňovej kontroly na deň 04.03.2015, ktorý bol určený rozhodnutím č. 9810401/5/395364/2015 zo dňa 23.02.2015, odoslané kontrolovanému daňovému subjektu poštou prepravou pred dňom prerušenia daňovej kontroly (t. j. dňa 02.03.2015), pričom dôvodom podľa rozhodnutia č. 9810401/5/395364/2015 zo dňa 23.02.2015 bolo 9 žiadostí o MVI, datovaných od 08.01.2015 do 20.02.2015. Druhé prerušenie daňovej kontroly

bolo určené na deň 04.01.2019, a to rozhodnutím č. 100014691/2019 zo dňa 03.01.2019, ktoré bolo expedované kontrolovanému daňovému subjektu poštovou prepravou pred dňom prerušenia daňovej kontroly (t. j. dňa 03.01.2019), pričom dôvodom prerušenia boli 3 žiadosti o MVI, datované 12.12.2018.

45. Čo sa týka ukončenia prerušenia daňovej kontroly, tak aj v tomto prípade sa postupuje podľa § 61 Daňového poriadku, ktorý viaže jej ukončenie na určitú objektívnu skutočnosť, na základe ktorej správca dane pokračuje v daňovej kontrole. Touto skutočnosťou je v prípade podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, konkrétne pri prerušení z dôvodu podania žiadosti o MVI, ukončenie procesného postupu získavania vymedzených informácií. Skutočnosťou spôsobujúcou ukončenie procesného postupu získavania vymedzených informácií prostredníctvom MVI je najmä poskytnutie konečnej odpovede buď obsahujúcej informácie v rozsahu vymedzenom správcom dane, alebo formálne oznámeným odmietnutím poskytnutia vyžiadaných informácií (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/47/2021 zo dňa 14.12.2022)

46. V kontexte uvedeného, tak pri prvom prerušení daňovej kontroly došlo k doručeniu poslednej odpovede na 9 zaslaných žiadostí o MVI dňa 20.11.2018, a teda deň, ktorý bol správcom dane označený v oznámení č. 102544876/2018 zo dňa 10.12.2018 ako deň, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly. Obdobne postupoval aj správca dane pri ukončení druhého prerušenia daňovej kontroly, kedy podľa oznámenia č. 101813036/2019 zo dňa 25.07.2019 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly dňa 09.05.2019, teda deň doručenia poslednej odpovede k 3 zaslaným žiadostiam o MVI.

47. K trvaniu MVI a prekročeniu lehôt ustanovených v nariadení Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 a ich dosahu na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly správny súd poukazuje na to, že povahou lehôt na poskytnutie MVI stanovených v tomto nariadení a otázkou ich vplyvu na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly správcom dane z dôvodu realizácie MVI sa už zaoberal Súdny dvor Európskej únie, keď vo veci C-186/20, HYDINA SK s.r.o. zo dňa 30.09.2021 konštatoval, že „článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ Správny súd zároveň dáva do pozornosti ustálený názor opakovane vyjadrený v rozsudkoch Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, že prekročenie lehoty na poskytnutie informácií v rámci MVI, ktorá je stanovená v Nariadení Rady č. 904/2010, nemá priame účinky na prerušenie daňovej kontroly v zmysle § 61 Daňového poriadku a nespôsobuje ďalšie plynutie lehoty na jej vykonanie (pozri napr. sp. zn. 8Sžfk/38/2019 z 28.06.2022, sp. zn. 10Sžfk/69/2019 z 28.07.2022).

48. Pokiaľ ide o celkovú dĺžku trvania daňovej kontroly vrátane jej prerušenia, táto bola v predmetnej veci síce na hranici rozumnej prípustnosti toho, koľko môže daňová kontrola trvať, avšak ani táto okolnosť neumožňuje vzhľadom na individuálne okolnosti predmetnej daňovej veci celkovú dĺžku daňovej kontroly považovať za neproporcionálnu. Osobitne, vzhľadom na závažnosť preverovaných skutočností, ktoré sa týkali vzťahov kontrolovaného daňového subjektu na úrovni viacerých reťazcov dodaní s medzinárodným prvkom a aj vzhľadom na to, že preverované okolnosti sa vyznačovali vysokou zložitosťou, keďže bolo preverovaných viacero zdaňovacích období (január 2013, február 2013, marec 2013, apríl 2013, august 2013, september 2013, október 2013, november 2013 a december 2013) s rôznymi subjektmi na pozícií dodávateľov, odberateľov a prepravcov.

49. Na základe vyššie uvedeného správny súd žalobnú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly nehodnotil ako dôvodnú.

K námietke uplynutia lehoty na vyrubenie dane

50. Správny súd nehodnotil ako dôvodnú ani ďalšiu žalobnú námietku zániku práva vyrubiť daň, ktorú žalobca odôvodňoval tým, že na plynutie 5 ročnej lehoty na vyrubenie dane nemá vplyv prerušenie daňovej kontroly. Podľa žalobcu, ak zo znenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku vyplýva len primerané použitie inštitútu prerušenia daňového konania upraveného v § 61 Daňového poriadku, potom prerušenie daňovej kontroly zároveň nezakladá aj spočívanie lehoty pre zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 Daňového poriadku.

51. Naopak podľa názoru správneho súdu, ak § 46 ods. 10 Daňového poriadku odkazuje na primerané použitie celého § 61 Daňového poriadku, a teda nielen na použitie dôvodov prerušenia stanovených v § 61 ods. 1 Daňového poriadku, potom príslušný odkaz zahŕňa všetky ustanovenia § 61 Daňového poriadku vrátane § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ktorý ustanovuje, že dôsledkom prerušenia daňového konania je neplynutie lehôt podľa Daňového poriadku, a to vrátane lehoty pre zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku. Iný výklad by nevyhnutne znamenal, že každá daňová kontrola (okrem kontroly začatej na podnet OČTK zmysle § 69 ods. 4 Daňového poriadku) by musela byť ukončená do piatich rokov od konca roka, v ktorom o. i. vznikla povinnosť podať daňové priznanie, pričom takýto výklad nie je možné ustáliť zo znenia ako ani z účelu vzťahujúcej sa právnej úpravy.

52. Zákom stanovená lehota na vyrubenie dane, resp. lehota pre zánik práva vyrubiť daň je 5 ročná, a teda 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 (§ 69 ods. 1 Daňového poriadku).

53. V predmetnej veci bol kontrolovaný daňový subjekt povinný podať daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013 do 25.11.2013. Päťročná lehota na vyrubenie dane začala plynúť podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku od konca kalendárneho roka, t. j. od 31.12.2013 a v prípade neprerušenia daňovej kontroly by uplynula dňa 31.12.2018. Avšak vzhľadom na prerušenie daňovej kontroly v trvaní celkovo 1 482 dní [prvé prerušenie trvalo 1 357 dní (04.03.2015 – 19.11.2018) a druhé prerušenie trvalo 125 dní (04.01.2019 – 08.05.2019), a tým aj prerušenie plynutia päťročnej lehoty pre zánik práva vyrubiť daň a vzhľadom aj na ukončenie daňovej kontroly doručením protokolu kontrolovanému daňovému subjektu dňa 06.11.2019, tak možno konštatovať, že v čase doručenia tohto protokolu ešte nedošlo k uplynutiu päťročnej lehoty pre zánik práva vyrubiť daň (lehota uplynula s prihliadnutím na dĺžku všetkých prerušení daňovej kontroly až dňa 21.01.2023). Zároveň doručením protokolu táto lehota začala plynúť znovu v zmysle § 69 ods. 2 a 3 Daňového poriadku. Preto ak došlo k vyrubeniu dane rozhodnutím správcu dane zo dňa 11.01.2021 v spojení s rozhodnutím žalovaného zo dňa 23.04.2021 k jej vyrubeniu došlo v zákonnej päťročnej lehote.

54. Z uvedených dôvodov mal správny súd za to, že daň bola rozhodnutím správcu dane v spojení s rozhodnutím žalovaného vyrubená včas, a teda v súlade s § 69 Daňového poriadku, preto aj túto žalobnú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

K námietke zákonnosti protokolu pre chýbajúce zákonné náležitosti

55. K žalobcom namietanej absencii označenia sídla Daňového úradu Košice v súlade s Daňovým poriadkom, ktorý ako zákonnú náležitosť protokolu neuvádza sídlo pobočky, ale výlučne sídlo daňového úradu, správny súd uvádza, že takýto nedostatok protokolu z daňovej kontroly nie je možné považovať za vadu, ktorá by bola spôsobilá zakladať jeho nezákonnosť, v dôsledku čoho túto žalobnú námietku hodnotil ako nedôvodnú.

K námietke nevykonania navrhnutých dôkazov vo vyrubovacom konaní

56. Ako dôvodnú nie je možné hodnotiť ani žalobnú námietku o nevykonaní dôkazov vo vyrubovacom konaní, resp. nevysporiadaní sa žalovaného s obdobnou odvolacou námietkou. Ak žalobca túto žalobnú námietku vymedzil tak, že správca dane si nesplnil po doručení vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu k protokolu zákonný imperatív a nevykonal miestne zisťovanie ani dokazovanie a len sa obmedzil na tvrdenie, že je pre neho zbytočné vykonať navrhnuté dôkazy, správny súd opätovne zdôrazňuje, že predpokladom preskúmateľnosti akejkoľvek žalobnej námietky je, aby z nej bolo zrejmé z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje rozhodnutie za nezákonné. Označená námietka žalobcu však opätovne takýmito charakteristikami nedisponuje, je formulovaná všeobecne a už z toho dôvodu je nepreskúmateľná a tým nedôvodná. Žalobca ani len v minimálnom rozsahu nevymedzil konkrétne vykonanie akých dôkazov bolo navrhované vo vyrubovacom konaní, aký vplyv mohlo mať nevykonanie navrhovaných dôkazov na správnosť skutkových zistení a právnych

záverov správcu dane, resp. z akého dôvodu vykonanie týchto (nešpecifikovaných) dôkazov nebolo navrhnuté v priebehu daňovej kontroly.

57. Ak žalobca v tejto časti žalobných námietok tiež namietal, že pri daňových kontrolách vykonaných u kontrolovaného daňového subjektu tým istým správcom dane za zdaňovacie obdobia roku 2011 neboli zistené žiadne pochybenia a vytýka nezohľadnenie výsledkov týchto kontrol v predmetnej veci majú za to, že tieto svedčia o rozdielnosti postupu a rozhodovania správcu v obdobných veciach a tým o porušení § 3 ods. 9 Daňového poriadku, správny súd uvádza, že samotné vedenie iných daňových kontrol a ich závery nepreukazujú rozdielnosť postupu a rozhodovania správcu dane v obdobných veciach, nakoľko v každej jednotlivéj veci je určujúce autonómne vyhodnotenie konkrétnej dôkaznej situácie. A dokonca aj prípadné iné posúdenie podobnej dôkaznej situácie v inom zdaňovacom období pri náležitom odôvodnení záverov konajúcich orgánov môže predstavovať posun v rozhodovacej činnosti reflektujúci napr. aj judikátorne závery a samo osebe automaticky nepredstavuje porušenie zásady, v zmysle ktorej správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Preto ani túto námietku súd nehodnotil ako dôvodnú.

K námietke hodnotenia dôkazov a vlastných skutkových a právnych záverov žalovaného a správcu dane

58. V prvom rade je potrebné uviesť, že v predmetnej veci správca dane vydal rozhodnutie, ktorým vyrubil (v tom čase už) žalobcovi rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie október 2013 v sume 320 375,72 eur, z toho nepriznaný nadmerný odpočet v sume 19 724,40 eur a vyrubená vlastná daňová povinnosť v sume 300 651,32 eur.

59. Dané rozhodnutie v spojení s rozhodnutím žalovaného vychádzalo z rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane a po podaní odvolania následným preskúmaním žalovaným, so zameraním na žalobcove námietky prednesené v odvolaní. Na základe tohto dokazovania správca dane i žalovaný ustálili a popísali existenciu obchodných reťazcov obchodovania s hutným materiálom s medzinárodnými prvkami pri nákupe aj dodaniach zahraničným subjektom aj medzi zahraničnými subjektami. Analyzovali obchodovanie kontrolovaného daňového subjektu jeho odberateľov a ďalších spoločností vo fakturačných reťazcoch a ustálili, že účelom týchto obchodných reťazcov bolo získanie daňovej výhody, keď medzi určenými obchodníkmi dochádzalo k opakovaným prefakturáciám a premiestňovaniu toho istého hutného tovaru, znižovaniu jeho ceny iba kvôli získaniu DPH pri určených spoločnostiach v priebehu celého roka 2013. Konkrétne popísali obchodný reťazec poznačený podvodným konaním, na ktorom bol účastný aj kontrolovaný daňový subjekt, nasledovne: predmetom obchodu za zdaňovacie obdobie október 2013 bolo dodanie hutného tovaru, ktorý kontrolovaný daňový subjekt nakupoval zo Slovenska od U.S Steel Košice s. r. o., METAL Art s. r. o., Steel Mills a. s. a BE Group Slovakia s. r. o., z Maďarska od Oam Ozdi Kft., z Nemecka od TRD-TechRessource Deutschland GmbH, z Rakúska od Metinvest International SA a z Luxemburska od ArcelorMittal Commercial a daklaroval jeho dodanie výlučne maďarskej spoločnosti Vas-Ferro Kft., a to v celkovej sume 1 922 254,28 eur na základe v rozhodnutí špecifikovaných faktúr.

60. K uvedenému záveru dospeli v dôsledku dokazovania spočívajúceho z dokladov získaných od kontrolovaného daňového subjektu, jeho dodávateľov a odberateľov, prepravcov a skladovateľov tovaru, vykonanými pojednávaniami a výsluchmi, ako aj vlastnou vyhladávacou činnosťou, spoluprácou s OČTK a s príslušnými orgánmi iných štátov. Správca dane tak nezaložil svoje rozhodnutie na domnienkach a tvrdeniach iného správcu dane, ale na základe získaných informácií, ktoré dali celkový obraz o priebehu konania kontrolovaného daňového subjektu v rámci dotknutého obchodného reťazca. Rovnako aj žalovaný následným preskúmaním napadnutého rozhodnutia správcu dane, dal jasné a určité odôvodnenie svojho rozhodnutia, z ktorého vyplýva zistený skutkový stav i podané námietky žalobcu a vysporiadanie sa s nimi.

61. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Dokazovanie zo strany správcu dane primárne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, vzhľadom na jeho povinnosť dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Počas dokazovania sa však čiastočne uplatňuje aj vyhladávací zásada, v rámci uplatňovania ktorej správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, ale môže dokazovanie vykonať aj z vlastného podnetu, a to hlavne z dôvodu, že správca dane je povinný

zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie, ale nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery z nich vyvodí. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy a v zmysle týchto zásad sú tak daňové orgány povinné postupovať.

62. V uvedenej súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 z 10.02.2015 podľa ktorého cit. „... aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania. Táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení“.

63. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Správca dane v daňovom konaní nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je zasa v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania ako aj preukázať vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku).

64. Pre úplnosť správny súd reagujúc na námietku žalobcu, že správca dane žiadal preukázať negatívnu skutočnosť, teda, že sa podvodné konanie nestalo, čo objektívne nie je podľa žalobcu možné, keďže negatívne skutočnosti nemožno dokazovať, uvádza, že ak pri nespornom znášaní dôkazného bremena správcom dane na preukázanie splnenia podmienok daňového podvodu, má daňový subjekt v rámci dokazovania právo označovať a navrhovať dôkazy na spochybňovanie zistení správcu dane a tým na svoju obranu, pričom uvedené je realizovaním práva daňového subjektu na obranu a nie povinnosťou k preukázaniu negatívnej skutočnosti.

65. Vzhľadom na uvedené správny súd nehodnotil ako dôvodnú ani námietku žalobcu, že vysvetlenie pojmov uvádzané správcom dane nemá žiadnu logiku a tieto vysvetlenia nemajú žiadne opodstatnenie vo vykonanom dokazovaní, keď správca dane svojvoľne uvádza, ktorá spoločnosť je silná, ktorá slabá a ktorá je missing trader, z čoho potom vyvodzuje svojvoľné závery. Správny súd uvádza, že subjektívne neobsiahnutie logiky vymedzenia pojmov v rozhodnutiach neprestavuje spôsobilý dôvod na spochybnenie ich správnosti.

66. Správny súd má za to, že po vykonaní rozsiahleho dokazovania správca dane spolu so žalovaným v súlade s Daňovým poriadkom správne zistili skutkový stav, ktorý bol v rámci ich rozhodnutí náležite odôvodnený, dôkazy vyhodnotili vo vzájomných súvislostiach, ako aj z nich vyvodeny právny záver. Z rozhodnutia žalovaného je tak zrejmé akým spôsobom sa vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu a dôvody jeho rozhodnutia necharakterizuje zmätočnosť, nedostatok dôvodov a nepreskúmateľnosť. Taktiež je potrebné dodať, že subjektívny nesúhlas žalobcu s vlastnými závermi žalovaného (ako i správcu dane) a jeho dôvodmi, vyjadrený v jeho ostatných žalobných námietkach, nezakladá nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

K námietke posudzovania a nepreukázania podvodného konania a účasti kontrolovaného daňového subjektu na ňom

67. Z obsahu rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového orgánu je zrejmy záver správcu dane a žalovaného, ktorým konštatovali, že kontrolovaný daňový subjekt si neoprávnene uplatnil právo na oslobodenie od dane v zmysle ustanovení § 43 ods. 1 zákona o DPH, pretože zdaniteľné obchody s betonárskou oceľou s maďarským odberateľom Vas-Ferro Kft. sa uskutočnili v reťazci dodávateľov a odberateľov, o ktorom kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že je poznačený podvodným konaním vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty.

68. Aplikácia právneho inštitútu daňového podvodu je možná aj vo vzťahu k právu na oslobodenie od dane v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Inštitút daňového podvodu možno aplikovať v prípade, keď sa zdaniteľná osoba „dotknutou transakciou zúčastňuje na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasiahol do reťazca dodania“ (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-131/13, C-163/13 a C-164/13 - Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, bod 50). Teda právny inštitút daňového podvodu možno uplatniť tak v prípade, ak sa daňový únik vyskytne v článkoch reťazca pred článkom reťazca, na ktorom sa nachádza príslušná zdaniteľná osoba, a taktiež ak sa daňový únik vyskytne v článku reťazca nachádzajúcom sa za článkom reťazca, na ktorom sa nachádza zdaniteľná osoba.

69. Na tomto mieste je potrebné reagovať aj na námietku žalobcu týkajúcu sa narušenia neutrality DPH, keď z rovnakého zdaniteľného plnenia dvaja intrakomunitárni správcovia dane vymáhajú sumu dane voči dvom subjektom. Správny súd uvádza, že vyrubenie dane, či už pre neuznanie práva na odpočet dane, či práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní pre daňový podvod, predstavuje práve pre dôvod takéhoto vyrubenia dane legitímnu výnimku zo zásady neutrality DPH.

70. Predpoklady pre uplatnenie inštitútu daňového podvodu v prípade práva na oslobodenie od dane sú zhodné s tými, ktoré sa uplatňujú v prípade posudzovania priznania práva na odpočítanie dane. Z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel možno vyvodit' (abstrahovať) kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Ide o štyri kritéria (podmienky), pričom nesplnenie akejkoľvek z nich znamená, že neboli splnené podmienky na odmietnutie nároku na odpočet, resp. na neuznanie práva na oslobodenie od dane. Prvou podmienkou testu je existencia daňovej straty (daňového úniku) ku dňu rozhodovania. Druhou podmienkou je, že preukázaná existencia daňovej straty (úniku) bola dôsledkom podvodného konania. Treťou podmienkou je, aby podvodné konanie, v dôsledku ktorého vznikla daňová strata -únik bolo spojené s obchodnými transakciami daňového subjektu. Napokon štvrtou podmienkou je preukázanie toho, že daňový subjekt vedel alebo pri vynaložení náležitej opatrnosti mal alebo mohol vedieť o spojení podvodného konania s jeho obchodnými transakciami. Dôkazné bremeno vo vzťahu ku všetkým kritériám, ktorých preukázanie je predpokladom odopretia odpočtu dane resp. neuznanie oslobodenia od dane z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode zaťažuje správcu dane.

71. Pokiaľ žalobca namietal nepreukázanosť tvrdenia žalovaného ohľadom údajného podvodného konania, opakovane všeobecne namietal, že správca dane svoje dôkazné bremeno neuniesol a nepreukázal existenciu akéhokoľvek podvodného konania, ako ani vedomosť či možnosť kontrolovaného daňového subjektu dozvedieť sa o podvodnom konaní, resp. všeobecne namietal, že správca dane a žalovaný nerealizovali tzv. Axel Kittel test, a tým neuniesli svoje dôkazné bremeno a nepreukázali daňový podvod, ani účasť kontrolovaného daňového subjektu na daňovom podvode, správny súd tieto námietky nehodnotil ako dôvodné.

72. Správny súd zdôrazňuje, že podstatou preukázania daňového podvodu nie je to, aby finančné orgány formálne vykonávali tzv. Axel Kittel test, ale to, či ich skutkové zistenia v súhrne dostatočne preukazujú naplnenie judikatúrou súdneho dvora abstrahovaných kritérií pre záver o daňovom podvode a záver o neuznaní odpočtu či oslobodenia od dane pre daňový podvod.

73. Vo vzťahu k existencii podvodu finančné orgány musia vysvetliť, v čom bola podstata daňového podvodu, a to uvedením skutkových okolností, z ktorých je možné v ich súhrne ustáliť, že v konkrétnej veci išlo o daňový podvod. Pre preukázanie daňového podvodu je pritom typická absencia priamych dôkazov o podvodnom konaní, pretože práve podvodné konanie je postupom subjektov v obchodnom reťazci zastierané. O podvode preto môžu svedčiť nepriame dôkazy spočívajúce v neštandardných okolnostiach obchodných transakcií, ktoré jednotlivito nemusia byť nezákonné, ani svedčiť o daňovom podvode, avšak o daňovom podvode svedčia práve vo svojom súhrne. Zároveň je potrebné dodať, že

takéto neštandardné okolnosti nemožno striktno kategorizovať vo vzťahu k jednotlivým podmienkam daňového podvodu, pretože je pre ne často charakteristické, že svedčia súčasne o niekoľkých podmienkach daňového podvodu, t. j. tak o daňovom úniku, podvodnom konaní, ako aj naplnení vedomosti, či možnosti vedomosti konkrétneho daňového subjektu o tom, že jeho obchodná transakcia je súčasťou daňového podvodu.

74. Tak ako bolo vyššie uvedené, v predmetnom daňovom konaní bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého správca dane a žalovaný dospeli k záveru o podvodnom konaní v rámci obchodného reťazca, na ktorom bol účastný aj kontrolovaný daňový subjekt. Správca dane i žalovaný dostatočne určito a zrozumiteľne popísali činnosť kontrolovaného daňového subjektu, jeho zapojenie do daného obchodného reťazca označeného podvodným konaním a jeho vedomostnej zložke o ňom, pričom nejde o svojvoľné či účelové závery finančných orgánov, tak ako ich označuje žalobca, ale sú výsledkom posúdenia získaných dôkazov, a to každého jednotlivo a všetky vo svojich vzájomných súvislostiach, čo vyplýva aj z rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia prvostupňového orgánu. Preto je správny súd toho názoru, že žalobca v rámci svojich námietok sa zamerával len na vybrané čiastkové okolnosti (napr. neuplatnenie všetkých zmluvných oprávnení kontrolovaného daňového subjektu voči jeho odberateľom, postúpenie neuhradených pohľadávok voči odberateľom, usporiadanie zmluvných vzťahov medzi kontrolovaným daňovým subjektom a jeho odberateľmi a ich neprehľadnosť, nespárovanie platieb za vystavené faktúry či charakteristika maďarských odberateľov), bez toho, aby namietal ostatné finančnými orgánmi ustálené neštandardné okolnosti, ktorými tieto tiež dôvodili preukázanosť daňového podvodu (vrátane vedomostnej zložky). Zároveň ak zistené neštandardné okolnosti svedčia o tom, že subjekt mal a mohol vedieť o tom, že sa svojim zdaniteľným obchodom zúčastňuje na reťazci obchodov postihnutých daňovým podvodom, v rámci hodnotenia vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode musí správca dane vziať do úvahy aj to, či daňový subjekt prijal pri výkone svojej činnosti také opatrenia, ktoré je možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že jeho zdaniteľný obchod nie je súčasťou daňového podvodu. Posudzovanie prijatia rozumných opatrení smerujúcich k tomu, aby sa daňový subjekt nestal svojim obchodom účastným na daňovom podvode je podmienené primárne tvrdením a preukázaním takýchto opatrení daňovým subjektom. Charakter neštandardných okolností konkrétneho zdaniteľného obchodu pritom určuje aj charakter opatrení, ktorých prijatie je možné rozumne očakávať od daňového subjektu, na preukázanie jeho dobrej viery v poctivosť obchodu. Správne orgány pritom nie sú povinné dávať návod, ako mal daňový subjekt konať, aby sa vyhol účasti na daňovom podvode. Preto podľa názoru správneho súdu, ak finančné orgány takéto okolnosti na strane kontrolovaného daňového subjektu hodnotili ako neštandardné a nasvedčujúce daňovému podvodu (vrátane vedomostnej zložky), uvedené námietky žalobcu neboli spôsobilé spochybniť.

75. Správny súd, aj s ohľadom na už vyššie uvedené zdôrazňuje, že pri limitovaní svojej prieskumnej právomoci žalobnými bodmi, všeobecná námietka žalobcu o nepreukázaní daňového podvodu v spojení s takto konkretizovanými žalobnými bodmi, by umožňovali prieskum záverov finančných orgánov o hodnotení všetkých neštandardných okolností danej veci v ich súhrne, len v prípade dôvodnosti žalobcom konkretizovaných námietok, čo ale správny súd nezistil. Inak povedané, len dôvodne namietané nesprávne hodnotenie parciálnych okolností finančnými orgánmi by mohlo implicitne konkretizovať obsah (inak nepreskúmateľnej) všeobecnej námietky o nepreukázaní daňového podvodu (vrátane vedomostnej zložky), a to možným vplyvom takého nesprávneho hodnotenia na spôsobilosť súhrnu ostatných (žalobcom nenamietaných) okolností danej veci preukázať daňový podvod (vrátane vedomostnej zložky).

76. Pokiaľ žalobca v súvislosti s preukázaním vedomostnej zložky účasti na daňovom podvode namietal aj tvrdenie žalovaného a správcu dane o tom, že kontrolovaný daňový subjekt nepostupoval s náležitou obozretnosťou, resp. neoveril si svojich odberateľov, dôvodiť svoju námietku tým, že si svojich odberateľov overil vo verejne dostupných registroch, vrátane overenia ich registrácie ako platcov DPH, pričom ani jeden z odberateľov v rozhodnom období nemal v týchto registroch negatívny záznam o plnení svojich povinností, čo bolo uvedené aj v priebehu daňového konania (pri prerokovaní námietok k protokolu) a negatívny záznam vo verejných registroch nebol preukázaný ani správcom dane, správny súd ani túto námietku nehodnotil ako dôvodnú. Samotné preverenie plnenia si povinností odberateľmi vo verejných registroch a ich registrácie na DPH predstavuje len čiastkový a vo svojej podstate elementárny postup pri akomkoľvek preverovaní obchodných partnerov, a už len preto, uvedeným nemôže byť vyčerpaná požiadavka náležitej obozretnosti podnikateľa a prijatia rozumných opatrení smerujúcich k tomu, aby sa daňový subjekt nestal svojim obchodom účastným na daňovom podvode.

Pričom reťazce obchodovania s hutným materiálom vymedzené v predmetnej veci, ktorých bol žalobca súčasťou predstavovali okolnosť, pri ktorej sa preverovanie odberateľov vo verejných registroch nejaví ako primerané.

77. K žalobcovým tvrdeniam o nevedomosti kontrolovaného daňového subjektu, či jeho odberatelia odvedú alebo neodvedú daň, o tom ako kontrolovaný daňový subjekt nemal akýkoľvek vplyv na plnenie daňových povinností jeho odberateľmi po uskutočnení plnení a pripísania mu na ľarchu správcom dane nesplnenie daňových a účtovných povinností odberateľov, správny súd opätovne zdôrazňuje, že pre preukázanosť daňového podvodu a naplnenie vedomostnej zložky je rozhodujúci a postačujúci súhrn neštandardných (podozrivých okolností), a nie priama vedomosť o budúcom správaní sa odberateľov.

78. Rovnako nepovažoval správny súd za relevantné námietky žalobcu, že žiadne podvodné konanie do dnešného dňa nezistili slovenské ani maďarské OČTK, nakoľko má za to, že nie je možné zamieňať podvodné konanie v zmysle trestnoprávnom s daňovým podvodom v zmysle administratívnoprávnom, nakoľko ide o dva odlišné inštitúty, u ktorých je síce možný prienik, avšak preukázanosť daňového podvodu v zmysle administratívnoprávnom nie je žiadnym spôsobom podmienená preukázaním trestnoprávneho konania.

79. Vzhľadom na uvedené správny súd mohol konštatovať, že správca dane i žalovaný riadne a v logických súvislostiach odôvodnili podvodné konanie v rámci vyššie špecifikovaných obchodných reťazcov, účasť kontrolovaného daňového subjektu v nich, vrátane jeho vedomostnej zložky, preto považoval predmetnú námietku za nedôvodnú.

VII.

Záver a rozhodnutie o trovách konania

80. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd žalobu v celom rozsahu podľa § 190 SSP zamietol ako nedôvodnú (výrok I).

81. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP, keďže žalobca nemal v konaní ani len čiastočný úspech a zároveň v konaní úspešnému žalovanému nevznikli žiadne odôvodnené trovy, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, správny súd mu nárok na ich náhradu voči žalobcovi nepriznal (výrok II).

82. Toto rozhodnutie bol prijatý senátom správneho súdu v pomere hlasov 3:0 (podľa § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť. (§ 443 ods. 5 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

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správnomu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

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

d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas. (§ 56 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 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 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 (§ 440 ods. 1 SSP).

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