

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: KE-6S/67/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200493  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 10. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Raganová  
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:7021200493.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu: JUDr. Jany Raganovej a z členov senátu: JUDr. Tomáša Kuruca a JUDr. Pavla Doriča, PhD. v právnej veci žalobcu: JUDr. Marek Radačovský, so sídlom: Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961 správca konkurznej podstaty úpadcu: RB, Veľké Kapušany s.r.o., IČO: 36 602 809 so sídlom: Veľké Kapušany, ul. Zelená 273/36, právne zastúpeného: Advokátska kancelária ŽOLDOŠ & PARTNERS, s.r.o., so sídlom: Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 53 540 964, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100811528/2021 zo dňa 12.05.2021 takto

### rozhodol:

- I. Žalobu z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania n e p r i z n á v a právo na náhradu trov konania.

### odôvodnenie:

I.  
Priebeh administratívneho konania

1. Správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na základe oznámenia o začatí daňovej kontroly č. 9810401/5/4632570/2014 na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012, marec 2012, apríl 2012, máj 2012, jún 2012, august 2012, október 2012, november 2012, december 2012. Daňová kontrola začala dňa 04.11.2014 a bola ukončená dňa 08.10.2019, doručením protokolu č. 102303469/2019 zo dňa 07.10.2019. Daňový subjekt sa v stanovenej lehote vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole a predložil ďalšie dôkazy. Správca dane požiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty, na základe čoho mu žalovaný vo vyrubovacom konaní predĺžil lehotu o 6 mesiacov, t.j. do 18.11.2020. Počas vyrubovacieho konania došlo k vyhláseniu konkurzu na majetok dlžníka - RB, Veľké Kapušany s.r.o. na základe uznesenia Okresného súdu Košice I sp.zn. 32K/3/2020 zo dňa 23.06.2020. Správca konkurznej podstaty JUDr. Radačovský podal dňa 25.08.2020 žiadosť o prerušenie daňového konania v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej choroby COVID- 19. Po ukončení mimoriadnej situácie vo finančnej oblasti (k 30.09.2020), správca dane určil nový termín prerokovania pripomienok a výsledkov dokazovania na deň 26.10.2020, ktorý bol na žiadosť daňového subjektu zmenený na deň 16.11.2020. Správca dane dňa 16.11.2020 prerokoval pripomienky, dôkazy a výsledky dokazovania (zápisnica o ústnom pojednávaní č.101743274/2020 zo dňa 16.11.2020), ukončil dokazovanie vo vyrubovacom konaní a dňa 23.11.2020 vydal rozhodnutie č. 101788335/5020, ktorým vyrubil rozdiel dane sume 40 373,68 eur zdaňovacie obdobie január 2012.

2. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí poukázal na neoprávnené uplatnenie práva na oslobodenie od dane, pretože zdaniteľné obchody sa uskutočnili v reťazci dodávateľov a odberateľov, o

ktorom daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že jej poznačený podvodným konaním vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Išlo o dodanie hutného materiálu pre odberateľov v iných členských štátoch, pričom zdaňovacím obdobím január 2012 daňový subjekt deklaroval dodanie chutného tovaru maďarským odberateľom, a to:

- spoločnosti INKURENCIA Kft. Kossuth L.u. 30 - 46, Budapešť, IČ DPH HU13984906, od 27.07.2012 Vilagos utca 14, Pápa 8500, sume 124341,23 eur (neuznané oslobodenie od dane v sume 20 723,54 eur) podľa faktúr:

- č. FV120001, zo dňa 17.01.2012, v sume 39 684,93 eur

- č. FV120002, zo dňa 17.01.2012, v sume 38 501,62 eur

- č. FV120003, zo dňa 18.01.2012, v sume 13 522,97 eur

- č. FV120004, zo dňa 19.01.2012, v sume 8221,54 eur

- č. FV120005, zo dňa 19.01.2012, v sume 24 408,17 eur

- spoločnosti STAHL ACÉLKER Kft., Kossuth L.u. 30 - 46, Budapešť, IČ DPH HU10487819, od 27.07.2012 Vilagos utca 14, Pápa 8500, sume 77 873,53 eur (neuznané oslobodenie od dane v sume 12 978,92 eur) podľa faktúr:

- č. FV120006, zo dňa 17.01.2012, v sume 12 572,50 eur

- č. FV120007, zo dňa 18.01.2012, sume 13 281,91 eur

- č. FV120008, zo dňa 19.01.2012, v sume 26 001,00 eur

- č. FV120012, zo dňa 25.01.2012, v sume 26 018,12 eur

- spoločnosti STAHL-METAL KOMPLEX Kft. Meredek ut. 14, 3100 Salgótarján, IČ DPH HU23741352, sume 40 087,30 eur (neuznané oslobodenie od dane v sume 6681,22 eur) podľa faktúry:

- č. FV120015, zo dňa 31.01.2012, v sume 40 087,30 eur.

Správca dane zistil, že žalobca v roku 2012 obchodoval s hutným materiálom - najmä s betonárskou oceľou, plechovými tabuľkami, oceľovými zvitkami a profilmi (joklovinou). V obchodnej činnosti preverovanou zdaňovacím obdobím žalobca vykazoval nákup hutného materiálu - betonárskej ocele z Poľska (CELSA HUTA Ostrowiec Sp. Z.o.o.) a plechových a oceľových zvitkov zo Slovenska (U.S. Steel Košice, s.r.o.), pričom tento tovar následne predával do Maďarska (spoločnostiam INKURENCIA Kft., STAHL ACÉLKER Kft., STAHL-METAL KOMPLEX Kft.).

3. Z dokladov predložených žalobcom vyplynulo, že spochybnené obchody s preverovanou zdaňovacím obdobím mali prebiehať v obchodných reťazcoch:

Plechové/ocelové zvitky:

U.S. Steel Košice s.r.o. > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > INKURENCIA Kft. > BUDAFER Kft. > (?) SK

Betonárska oceľ :

CELSA HUTA > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > Acélker Kft. > JP-Fémker Kft. > MARKET

CELSA HUTA > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > STAHL METAL Kft. > NEW Inovation Kft. > ARCELORMITTAL Distribution Hungary Kft.

4. Dňa 11.11.2014 správca dane pojednával s konateľom daňového subjektu, ktorý svoje vyjadrenie doplnil písomne dňa 21.11.2011 (takto uvedené v rozhodnutí) daňový subjekt predložil zostavy a evidencie z vlastného účtovného programu (na technickom nosiči dát - USB). Konateľ daňového subjektu ďalej uviedol, že daňový subjekt sa zaoberá obchodovaním s tým tovarom od roku 2006 štandardne riešil objednávky v objeme 500 - 2000 ton, pri podnikaní využíval skladové priestory spoločnosti FERROPORT Kft., výrobné priestory spoločnosti JP Fémker Kft. a skladové priestory na deliacom centre v Strážskom. Správca dane za účelom úplného a presného zistenia skutkového stavu vykonal rozsiahle dokazovanie, ktorým preveroval zdaniteľné obchody nielen u daňového subjektu, jeho priameho dodávateľa a odberateľa, ale aj u ďalších spoločností zistením vo fakturačných reťazcoch s hutným tovarom, maďarských skladovacích a prepravných spoločnostiach, sprostredkovateľskej spoločnosti, pričom v záujme komplexného posúdenia ekonomickej činnosti daňového subjektu zohľadnil aj jeho činnosť vykonávanú v zdaňovacích obdobiach v rokoch 2011 a 2013.

5. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí poukázal na jednotlivé zistenia, ktoré zhrnul a vyhodnotil nasledovne:

- daňový subjekt za rok 2012 vykázal na dani z príjmu právnických osôb stratu 25 812,52 eur (pri vykázaných príjmoch 17 988 724,00 eur), čím došlo k vzniku preplatku zo zaplatených preddavkov za rok 2012, v priebehu roka 2012 si uplatnil nadmerné odpočty DPH v sume 1 797 500,00 eur,

- najväčší podiel na uplatnených nadmerných odpočtoch z tuzemska mal nákup hutného tovaru od spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o., BE GROUP Slovakia s.r.o.,

- dodávateľmi hutného tovaru boli nepochybne ekonomicky silní obchodní partneri zväčša priamo výrobcovia (U.S. Steel Košice, s.r.o., CELSA HUTA Ostrowiec Sp.z.o.o.), alebo obchodníci nadnárodných spoločností – (ArcelorMittal, či BE Group),
- tovar nakúpený od vyššie uvedených spoločností daňový subjekt následne predával do Maďarska, pričom predaj hutného tovaru maďarským odberateľom činil až 90,44% z celkového objemu dodávok realizovaných daňovým subjektom,
- daňový subjekt v roku 2012 vystavil faktúry s oslobodením od DPH maďarským odberateľom v sume cca 15,8 milióna eur a priamo od týchto maďarský odberateľ dostal zaplatené cca 2,2 milióna eur, pričom v tejto sume boli zahrnuté aj doplatky za nezaplatené faktúry z roku 2011,
- na svojom obchodnom účte (vedenom v EUR a HUF) prijal daňový subjekt v roku 2012 úhrady od takých spoločností, s ktorými nemal v tom čase priamy obchodný vzťah, ale ktoré uvádzal na CMR dokladoch (JP Fémker Kft., DUTRADE Zrt., Budafér Zrt.), v sume cca 13,8 milióna eur,
- v zdaňovacom období január 2012 bol predmetom dodávok hutný tovar (betonárska oceľ, plechové a oceľové zvítky), ktorý bol predmetom fakturácie v zistených reťazcoch spoločnosti, ktoré sa prelínali, v rámci, ktorých prúdil tovar od tuzemského výrobcu (U.S. Steel Košice, s.r.o.) alebo zahraničného dodávateľa (CELSA HUTA Ostrowiec Sp.z.o.o.) na daňový subjekt, ktorý cez maďarských obchodníkov - spoločnosti INKURENCIA Kft. ACÉLKER Kft. A STAHL-METAL KOMPLEX Kft. (tzv. zmiznutí obchodníci ) expedoval tovar do Maďarska, pričom časť tovaru sa vrátila späť na Slovensko cez slovenských nastrčených obchodníkov
- správca dane rozsiahlym preverovaním prepravy tovaru zistil, že daňový subjekt každú dodávku hutného tovaru do Maďarska zasielal inému obchodníkovi, než akému vystavoval faktúry s oslobodením od DPH,
- v októbri a novembri 2012 boli k jednej preprave toho istého tovaru (oceľových zvítkov od výrobcu U.S. Steel Košice, s.r.o.) objednanej spoločnosťou BE Group s.r.o. vystavené dva CMR doklady - prvý CMR doklad deklaroval vykládku tovaru v Ostrave, ČR pre odberateľa BE Group Logistics CZ s.r.o. (aj keď v daný deň nebola realizovaná preprava do Čiech) a ďalší CMR doklad, v ktorom bol ako príjemca uvedený daňový subjekt, deklaroval vykládku toho istého tovaru Maďarsku pre spoločnosť ACÉLKER Kft. Preverovaním bolo zistené, že časť tohto hutného tovaru (slovenského výrobcu) sa vrátila z Maďarska späť na Slovensko (v ďalšom fakturačnom reťazci),
- z výpovedí svedkov - vodičov vozidiel, ktorých preverovaných zdaňovacích obdobiach prepravovali hutný tovar vyplynulo, že tento bol expedovaný daňovým subjektom do Maďarska a následne bol bez opracovania prepravený z Maďarska späť na Slovensko, na sklad prvého dodávateľa daňového subjektu - BE Group s.r.o.,
- z preverovaných dokladov vyplynulo, že tovar (plechové tabule dovezené z tretích krajín) bol prepravený a uskladnený v Maďarsku skôr, ako ho colný úrad v tuzemsku prepustil do režimu voľný obeh. Písomné povolenie k prevodom práva na maďarskom sklade dával daňový subjekt (napr. hutný tovar, ktorý mal byť prepustený do voľného obehu 20.11.2012 na vozidle s EČV A.), alebo v Maďarsku v sklade bol tovar evidovaný už dňa 19.11.2012,
- pochybnosti správcu dane v súvislosti s preverovanými obchodmi neodstránili ani svedkovia, ktorí boli vypočutí počas daňovej kontroly. Bývalý zamestnanec B. C. D. potvrdil, že bežne nakupovali tovar z Maďarska, ktorý následne do Maďarska expedovali, B. E. F. potvrdila, že tie isté osoby komunikovali v mene maďarských odberateľov ACÉLKER Kft., INKURENCIA Kft., TK- Vas Kft., Vas-Ferro Kft., tiež uviedla, že pokyny pre maďarský sklad dával konateľ daňového subjektu. Daňový subjekt podľa svedkýň B. E. F. a G. A. zaznamenával do fakturačného systému EČV vozidiel, ktoré prepravovali tovar, čo je v rozpore s vyjadrením daňového subjektu, ktorý reagoval na výzvu správcu dane zo dňa 25.07.2009,
- A. H. potvrdil, že dával pokyny, resp. povolenia maďarskému skladu k následnému pohybu tovaru, tiež uviedol, že vodiči, ani jeho dodávateľia nemali vedomosť o jeho zo zmluvných vzťahov k skladom v Maďarsku,
- v dokladoch daňového subjektu sa nachádzali vybielené údaje o odberateľovi v certifikátoch od výrobcu (U.S. Steel Košice, s.r.o.), ktoré súviseli s fakturačným pohybom od daňového subjektu na maďarských zmiznutých obchodníkov,
- zo zostáv, ktoré daňový subjekt predložil na začiatku daňovej kontroly, vyplývali rozdiely v objeme finančného vysporiadania faktúr vystavených pre odberateľské spoločnosti (napr. faktúra vystavená pre spoločnosť ACÉLKER Kft. č. I. v sume 102 676,20 eur bola vysporiadaná účtovným dokladom ID12009 zo dňa 25.09.2012 v sume 18 686,72 eur), pochybnosti vyvoláva aj odlišný spôsob účtovania postúpenia pohľadávok prvého odberateľa na druhého maďarského odberateľa,

- finančné vysporiadanie odberateľských faktúr do deklarovaných obchodov zapojené spoločnosti riešili aj v roku 2012 postupovaním pohľadávok, pričom deficit neuhradených pohľadávok sa v porovnaní s rokom 2011 v roku 2012 zdvojnásobil a v roku 2013 bol dokonca štvornásobný,
- zistenia o spôsobe úhrad za faktúry podporujú záver správcu dane o neprehľadnosti platieb a účelovej neprehľadnosti priradovania platieb k faktúram pre sporných odberateľov,
- odpovede maďarskej finančnej správy na žiadosť o MVI neodstránili pochybnosti správcu dane. Maďarské odberateľské spoločnosti podľa maďarských správcov dane nevykonávali reálnu ekonomickú činnosť, vykazovali vysoko stratovú činnosť, do fakturačného reťazca boli zapojené iba z dôvodu vytvorenia práva na odpočítanie dane v iných spoločnostiach (ACÉLKER Kft. STAHL-METAL KOMPLEX Kft.), dochádzalo k znižovaniu cien tovarov (Vas-Ferro Kft.), zaslané doklady preukazujú, že ten istý tovar bol prefakturovaný medzi personálne prepojenými spoločnosťami (INKURENCIA Kft. ACÉLKER Kft., TK- Vas Kft., Vas-Ferro Kft.) a nasmerovaný ďalším maďarským a slovenským obchodníkom. Maďarská finančná správa uviedla, že má podozrenie na reťaz dodaní a karuselový podvod,
- daňový subjekt svojimi vyjadreniami neodstránil pochybnosti správcu dane, keď nevysvetlil
  - z akého dôvodu udržiaval obchodné vzťahy s takými maďarskými odberateľmi (ACÉLKER Kft., INKURENCIA Kft., TK- Vas Kft., Vas-Ferro Kft.), ktorí za tovar dlhodobo neplatili,
  - z akého dôvodu týmto maďarským odberateľom nevystavoval zálohové faktúry, pričom zjavne išlo o obchodníkov, ktorí nemali ekonomické a materiálne zabezpečenie k obchodovaniu s hutným tovarom vo veľkých objemoch,
  - prečo neinicioval priame odberateľské vzťahy so silnými maďarskými obchodníkmi, ak s nimi bol v priamom kontakte v priebehu celého roka 2011, 2012, keďže tieto spoločnosti boli buď v pozícii jeho dodávateľov alebo s nimi jednal o platbách za neuhradenie faktúr prvým odberateľom,
  - z akého dôvodu zálohovú platbu zo dňa 07.03.2012 od spoločnosti DUTRADE Zrt., priradil k faktúram vystavených až v máji 2012 pre iného obchodníka (ACÉLKER Kft.),
  - z akého dôvodu nepožiadaval o pridelenie IČ DPH Maďarsku, ak uzatváral zmluvy s maďarskými skladovacími spoločnosťami a rozhodoval o tom, kedy uskladniť môže tovar vyskladniť,
  - z akého dôvodu v novembri 2012 expedoval hutný tovar do maďarského skladu skôr, ako bol prepustený colným úradom do režimu voľný obeh,
  - prečo bol zamestnanec B. D. C., ktorý pracoval pre daňový subjekt do 30.04.2012, uvádzaný ešte v máji 2012 na faktúrach pre maďarských odberateľov ako osoba, ktorá faktúry vystavovala,
  - prečo odlišným spôsobom účtoval postúpenie pohľadávok z prvého odberateľa na druhého maďarského odberateľa v roku 2012 (nebolo účtované na účet 546 a 646),
  - z akého dôvodu došlo k vybieleniu údajov v certifikátoch tovaru od U.S. Steel Košice, s.r.o., ktoré sa nachádzali na OČTK a, ktoré sa týkali tých častí certifikátov, v ktorých bol uvedený názov spoločnosti, ktorej bol certifikát vystavený,
  - z akého dôvodu zasielal pokyny na ďalší pohyb tovaru maďarskému skladu IDL Sziget Depo Kft.,
- správca dane pri vyvodení záverov (o účelovo vytvorených fakturačných reťazcoch) vychádzal nielen zo zistení o maďarských odberateľoch, ale rozsiahle zistenia vyhodnotil aj:
  - v kontexte informácií o obchodnej činnosti daňového subjektu a kontaktnosti všetkých obchodných partnerov daňového subjektu,
  - v kontexte okolností tej istej dodávky hutného tovaru v predchádzajúcom, a tiež aj v nasledujúcom fakturačnom pohybe,
  - v kontexte dokladov daňového subjektu a ich súladu s dokladmi získanými v rámci medzinárodnej výmeny informácií,
  - v kontexte spôsobu realizácie dodávok hutného tovaru (miesto dodania, miesto uskladnenia),
  - v kontexte zisteného finančného toku, zmlúv daňového subjektu a dohôd o postúpení pohľadávok,
  - v kontexte finančnej spôsobilosti zapojených spoločnosti,
  - v kontexte informácií získaných priamo od daňového subjektu a jeho zamestnancov,
  - v kontexte zistených účtovných nezrovnalostí v účtovnej evidencii v čase, kedy o skutočnostiach účtovali zamestnanci daňového subjektu (účtovanie úhrady s inými dátumami, ako boli prijaté platby na účte daňového subjektu),
  - v kontexte zmlúv, ktorých podmienky si stanovil daňový subjekt a ktorý neuplatňoval najmä tie ustanovenia zmlúv, ktoré mali v praxi plniť zabezpečovaciu funkciu straty príjmov daňového subjektu (napr. právo vypovedať zmluvu z dôvodu neplatenia, sankcie za omeškanie platieb).

6. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že daňový subjekt o zistenom podvodnom konaní v oblasti DPH vedel, resp. vedieť mal a mohol, pretože:

- maďarské odberateľské spoločnosti (ACÉLKER Kft., INKURENCIA Kft., TK- Vas Kft., Vas-Ferro Kft.) boli personálne prepojené osobami - bratmi J. K. a J. H.,
- u daňového subjektu neboli zistené žiadne opatrenia, ktoré by uplatňoval pri nákupe a predaji hutného tovaru, aby sa vyhol svojmu zapojeniu v účelových fakturačných reťazcoch,
- daňový subjekt neukončil obchodnú spoluprácu s maďarskými odberateľmi z dôvodu neuhradenia faktúr v lehote ich splatnosti, aj keď to bolo súčasťou dohodnutých zmluvných podmienok, čo správca dane vyhodnotil tak, že daňový subjekt nekonal nezávisle, ale podľa dohodnutého scenára
- tvrdenie daňového subjektu o tom, že prijatie opatrení z dôvodu neplnenia podmienok zo zmluvy vyplývajúcich spadá do zmluvnej voľnosti, poukazuje podľa správcu dane na formálnosť zmlúv uzatvorených s maďarskými odberateľmi a toto tvrdenie súčasne spochybňuje význam a spôsobilosť uzatvorených zmlúv,
- už od roku 2011 odberateľská spoločnosť INKURENCIA Kft. za tovar neplatila, respektíve pohľadávky boli postúpené a vysporiadané s oneskorením, napriek tomu daňový subjekt pokračoval v roku 2012 o obchodnej spolupráci s ďalšími maďarskými spoločnosťami, v ktorých bol rovnaký konateľ a neuplatňoval žiadne preventívne opatrenia na zabezpečenie svojich príjmov voči týmto spoločnostiam (zálohové faktúry),
- daňový subjekt prijal zálohu od tretieho odberateľa (v marci 2012), ale faktúry za tovar vystavil až o 2 mesiace inej maďarskej spoločnosti, pričom v ložnom liste uviedol ako miesto vykládky adresu spoločnosti, od ktorej prijal úhradu,
- daňový subjekt vystavil faktúry pre pochybnú maďarskú spoločnosť, aj keď prijal zálohovú platbu od druhého odberateľa (DUTRADE Zrt.). Daňový subjekt dodával tovar dovezený z tretích krajín pre druhého odberateľa (DUTRADE Zrt.), pričom druhý odberateľ zaplatil za tovar bez DPH, ale zároveň mu vzniklo aj právo na odpočítanie DPH,
- maďarský odberateľia pri platbách za tovar uvádzali ako VS odlišné čísla zálohových faktúr, ako predložil daňový subjekt, daňový subjekt účtoval tieto platby s odlišnými dátumami,
- rovnako výber ďalších maďarských odberateľov trpí rozporom s očakávanou obozretnosťou podnikateľov v obchodnom styku, aj keď daňový subjekt uzatvoril rámcové zmluvy o obchodnej spolupráci,
- daňový subjekt má zmluvný vzťah k dodacím miestam v Maďarsku, ktoré si v roku 2012 neprenajímali (až v roku 2013), ale vystavoval písomné povolenia pre maďarské sklady k následnému pohybu tovaru od tých maďarských odberateľov, ktorým vystavoval faktúry s oslobodením od DPH,
- daňový subjekt disponoval dokladmi o následnom pohybe tovaru,
- na základe vyššie uvedených zistení správca dane dospel k záveru, že spoločnosti ACÉLKER Kft., INKURENCIA Kft., konali na pokyn daňového subjektu, ktorý určoval fakturačný pohyb tovaru na druhých, respektíve tretích odberateľov,
- daňový subjekt mal k dispozícii faktúry medzi prvým a druhým odberateľom (z titulu postúpenia pohľadávok), teda mal vedomosť aj o tom, že u prvých odberateľov dochádza k znižovaniu cien tovaru (ACÉLKER Kft., INKURENCIA Kft., METAL XXL Global Kft.),
- bez ochoty daňového subjektu vystavovať faktúry s oslobodením od DPH na maďarské spoločnosti (pochybné spoločnosti, bez ekonomického zázemia, vysoko stratové, ktoré v prípade daňovej kontroly neposkytli správcovi dane doklady o následnom pohybe tovaru, stali sa pre správcu dane nekontaktné), ktoré neboli príjemcami tovaru, iba vystavovali faktúry, by nedošlo k obchádzaniu zákona a čerpaniu DPH určenými spoločnosťami,
- informácie od zamestnancov daňového subjektu, od vodičov priamo zúčastnených na preprave toho istého tovaru, tiež okolnosti o intenzite postupovaných pohľadávok, ktoré boli zistené iba vo vzťahu k sporným maďarským odberateľom, tiež okolnosti o pozmeňovaní účtovných zostáv a evidencií počas daňovej kontroly poukazujú na to, že daňový subjekt nemohol nevedieť o rizikosti svojich odberateľov, pritom v priebehu roka komunikoval aj s druhými, respektíve tretími odberateľmi toho istého tovaru (z titulu potvrdzovania dohôd o postúpení pohľadávok).

7. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, v ktorom predovšetkým namietal nezákonnosť dĺžky trvania daňovej kontroly a s tým súvisiaci zánik práva vyrubiť daň z dôvodu uplynutia prekluzívnej lehoty. Žalobca namietal, že daňová kontrola bola prerušená skôr ako zaslané MVI. Zároveň namietal nedostatočne zistený skutkový stav správcou dane, ako aj nesprávne právne posúdenie prenosu zákonného bremena na žalobcu. V odvolaní ďalej uviedol, že správca dane neuniesol dôkazné bremeno v otázke preukázania zapojenia žalobcu do podvodného reťazca a v rozpore so zákonom požadoval v konaní od žalobcu preukázanie opaku. Žalobca taktiež namietal,

že protokol neobsahoval náležitosti podľa § 47 písm. a) Daňového poriadku, pretože neobsahoval sídlo správcu dane.

8. Žalovaný rozhodnutím číslo 100811528/2020 zo dňa 12.05.2021 (ďalej len napadnuté rozhodnutie) zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice číslo 101788335/2020 zo dňa 23.11.2020. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že z dôkazov zabezpečených správcou dane je zrejmé, že daňový subjekt bol zapojený do reťazových transakcií medzi spoločnosťami obchodujúcimi s hutným materiálom, ktorých účastníkmi boli obchodné spoločnosti z rôznych členských štátov Európskej únie (predovšetkým Slovensko a Maďarsko, ale aj Poľsko, Česko a Luxembursko), respektíve dodávatelia plechov z tretích krajín. Odberateľmi daňového subjektu boli najmä maďarské spoločnosti, ktoré tento tovar následne dodali ďalším maďarským odberateľom a časť tovaru sa následne vracala späť na Slovensko. U dodaní tovaru do Maďarska si daňový subjekt uplatnil oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z..

9. Žalovaný reagujúc na odvolacie námietky žalobcu uviedol, že nesúhlasí s tvrdením, že správca dane narušil systém neutrality DPH, keďže bolo zistené, že DPH nebola odvedená v celom preverovanou fakturačnom reťazci. V súvislosti s tvrdením žalobcu, že povinnosť spárovať platby a vystavené faktúry nie je zakotvená v žiadnom všeobecne záväznom právnom predpise, žalovaný uvádza, že daňový subjekt má ako účtovná jednotka povinnosť viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne a zrozumiteľne (§ 8 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve). Správca dane, ktorý je pri výkone kontroly povinný verifikovať doklady, záznamy, ktoré predkladá daňový subjekt, vyzval žalobcu na predloženie uvedených zostáv z dôvodu, že v účtovníctve daňového subjektu boli zistené nejasnosti a rozpory. Keďže dôkazné bremeno vo veci preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie intrakomunitárnych dodávok tovaru od dane na daňovom subjekte, ktorý si uvedenú úľavu od platenia dane uplatňuje, bola požiadavka správcu dane, aby daňový subjekt preukázal svoje tvrdenia a sprehľadnil platby, legitímna. Ako neopodstatnené vyhodnotil žalovaný aj námietky, že správca dane vychádzal z tvrdení maďarského správcu dane, pričom tvrdenia správcu dane nepredstavujú jeho preukázané zistenia, ale len citáciu tvrdení iného správcu dane. K tomuto žalovaný uvádza, že daňový subjekt bol so zisteniami vyplývajúcimi z odpovedí na žiadosti o MVI priebežne a opakovane oboznamovaný, avšak počas daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, ani k podanému odvolaniu nepredložil také dôkazy, ktoré by ho oprávňovali spochybňovať listinné dôkazy a informácie zaslané maďarskou finančnou správou.

10. V súvislosti s námietkou žalobcu, že správca dane uvádza absolútne neprípustné a právnym poriadkom nepredpokladané pojmy (missing trader, nastrčený subjekt, silné a slabé spoločnosti), žalovaný uvádza, že preverovaný tovar bol predmetom kúpy a predaja medzi viacerými obchodnými spoločnosťami rôznych členských štátov Európskej únie a reťazový obchod je definovaný ako dodávky tovaru, ktoré nasledujú reťazovite za sebou, pričom v jednom mieste reťazca platiteľov DPH nie je daň priznaná ani odvedená a príslušný ekonomický subjekt prestane existovať, alebo tento subjekt nie je možné dopátrať. K takýmto reťazovým obchodom sa vyjadruje aj Súdny dvor Európskej únie vo svojej judikatúre z ktorej vyplýva, že právo platiteľa, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Žalovaný túto námietku považuje za neopodstatnenú, keďže v prípade reťazových obchodov je existencia, respektíve určení obchodníka, u ktorého nedošlo k zdaneniu tovaru, významnou skutočnosťou pre dôsledne posudzovanie dodávok a zapojených obchodníkov.

11. Žalobca ďalej namietal, že tvrdenie správcu dane o tom, že nepostupoval s náležitou obozretnosťou je nepravdivé, avšak z dôvodu, že daňový subjekt neobjasnil dôvod svojho uvedeného správania a neuviedol, aké konkrétne úkony a opatrenia vykonal a prijal, aby zabránil novej účasti na podvodnom reťazci zúčastnených subjektov, nie je možné za opodstatnenú považovať ani túto námietku a v preverovanom prípade možno konštatovať, že daňový subjekt nepreukázal, že prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti. Žalovaný zdôraznil, že je to práve daňový subjekt, ktorý musí spoľahlivo preukázať svoje tvrdenie o tom, že obchod bol skutočne realizovaný tak, ako to deklaroval, aby boli jeho nároky uznané ako oprávnené.

12. Žalobca v podanom odvolaní namietal nedostatočne zistený skutkový stav a tvrdí, že po celý čas spolupracoval so správcou dane, poskytol všetky potrebné vysvetlenia a svedkovia v celom rozsahu potvrdil deklarované obchody a úkony z jeho strany. Žalovaný uvádza, že daňový subjekt síce vo všeobecnej rovine namieta nedostatočne vykonané dokazovanie, ale nekonkretizuje, aké skutočnosti považuje za nedostatočne zistené a neuvádza ani to, u akého subjektu malo byť vykonané miestne zisťovanie, ktoré by bolo schopné zvrátiť závery správcu dane. Daňový subjekt nepredložil také dôkazy, ktoré by mali takú dôkaznú silu, aby mohli zvrátiť závery správcu dane.

13. K tvrdeniu daňového subjektu, že sa správca dane nevysporiadal s jeho námietkami prednesenými na poslednom ústnom pojednávaní, žalovaný uvádza, že zistil, že správca dane sa na ústnom pojednávaní dňa 16.11.2020 podrobne vyjadril ku všetkým pripomienkam daňového subjektu uvedeným v jeho vyjadrení k protokolu zo dňa 18.02.2020. Na ústnom pojednávaní boli daňovým subjektom vznesené aj ďalšie, dovtedy neuplatnené námietky, avšak bez opory v listinných, či iných dôkazoch a ktoré nemali takú váhu, aby mohli ovplyvniť, či zmeniť závery správcu dane uvedené v protokole z daňovej kontroly.

14. K rozsiahlej odvolacej námietke, že protokol z daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazným prostriedkom (nebola dodržaná zákonná lehota na ukončenie daňovej kontroly, poukazovanie na nález Ústavného súdu SR, k doručeniu protokolu došlo takmer po piatich rokoch od začatia kontroly, protokol z dôvodu nezákonnosti nemožno v daňovom konaní použiť, správcu dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, ako aj zásadu primeranosti a zákonnosti) a že správca dane nezákonne prerušil daňovú kontrolu žalovaný uvádza, že v zmysle § 46 Daňového poriadku daňová kontrola začína dňom uvedeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole, je ukončená dňom doručenia protokolu a lehota na jej vykonanie je najviac 1 rok odo dňa jej začatia. V danom prípade daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia január 2012, marec 2012 - jún 2012, august 2012, októbri 2012 - december 2012 u daňového subjektu začala dňom uvedenom v riadnom doručenom oznámení o daňovej kontrole č. 9810401/5/4632570/2014 zo dňa 14.10.2014, t.j. dňom 04.11.2014. Správca dane považoval za nevyhnutné preveriť všetkých prvých odberateľov daňového subjektu, ako aj časť obchodníkov, s ktorými má daňový subjekt zmluvný alebo finančný vzťah, aj keď fakturačný vzťah s týmito spoločnosťami nebol verifikovaný a keďže išlo o spoločnosti, ktorej nesídli v tuzemsku, alebo boli z iných členských štátoch (prevažne z Maďarska), na získanie informácií nevyhnutných pre správne určenie dane využil inštitút medzinárodného dožiadanie. Správca dane v zmysle tohto ustanovenia daňového poriadku, daňovú kontrolu prerušil, a to:

- od 04.03.2015 (rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 9810401/5/395620/2015 zo dňa 23.02.2015 doručené daňovému subjektu dňa 04.03.2015) do 20.11.2018 (oznámenie č. 102544773/2018 zo dňa 10.12.2018 doručené dňa 13.12.2018 ),

- od 04.01.2019 (rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 100014169/2019 zo dňa 03.01.2019 doručené daňovému subjektu dňa 07.01.2019) do 10.04.2019 (oznámenie č. 100867417/2019 zo dňa 11.04.2019 doručené dňa 15.04.2019).

15. Z uvedeného žalovaný konštatuje, že z administratívneho spisu je zrejmé, že daňová kontrola bola riadnym spôsobom začatá, riadne prerušená a riadnym spôsobom aj ukončená. Keďže zákona jednoročná lehota na výkon daňovej kontroly by z dôvodu opakovaných prerušení uplynula až dňa 31.10.2019, žalovaný uvádza, že správca dane ukončil daňovú kontrolu v zákonnej lehote určenej na jej výkon a protokol z nej nadobudol povahu zákonne získaného dôkazu. Nasledujúci deň po dni doručenia protokolu začalo vyrubovacie konanie. Žalovaný zároveň uvádza, že zo spisového materiálu je zrejmé, že správca dane počas období, kedy bola daňová kontrola prerušená, zasielal pravidelné urgencie k odpovediam na ním podané žiadosti o MVI, a to napríklad v dňoch 08.07.2015, 03.11.2015, 19.01.2016, 06.05.2016, 30.11.2016, 28.02.2017, 01.06.2017, 22.08.2017, 27.11.2017, 20.02.2018, 04.06.2018, 25.09.2018. Maďarská finančná správa zasielala každé 3 mesiace čiastočnú odpoveď týkajúcu sa spoločnosti Vas-Ferro Kft., v ktorej uvádzala, že prebieha kontrola, doklady tejto spoločnosti nie sú k dispozícii, alebo sa nachádzajú na OČTK v Maďarsku a že konečná odpoveď bude poskytnutá o 3 mesiace. Konečná odpoveď vrátane cca 5000 dokladov bola doručená na šiestich DVD dňa 20.11.2018.

16. Žalovaný k tvrdeniu daňového subjektu, že správcu dane sa nevysporiadal s jeho námietkou, že daňová kontrola bola prerušená ešte skôr, ako sa začalo konanie o získanie informácií podľa osobitného predpisu, teda kedy bola žiadosť o zaslanie žiadosti o MVI zaslaná na Finančné riaditeľstvo SR a kedy Finančné riaditeľstvo SR zaslalo žiadosť o MVI v súlade so zákonom uvádza, že z predloženého

spisového materiálu je zrejmé, že uvedené tvrdenie sa nezakladajú na pravde. Z predloženého administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane sa s uvedenou námietkou vysporiadal na ústnom pojednávaní dňa 16.11.2020.

17. K námietke daňového subjektu o zániku práva vyrubiť daň žalovaný poukazuje na ustanovenie § 69 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane, alebo uplatniť si 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. Z predloženého spisového materiálu je zrejmé, že lehota podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku by správcovi dane uplynula dňa 01.01.2018 (za zdaňovacie obdobie december 2012, by uplynula dňa 01.01.2019), ale v tomto prípade bola daňová kontrola rozhodnutiami správcu dane prerušená, a to dva krát (od 04.03.2015 do 20.11.2018 a od 04.01.2019 do 10.04.2019). Podľa ustanovenia § 61 ods. 5 daňového poriadku v prípade, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Z uvedeného vyplýva, že počas prerušenia daňovej kontroly lehota na zánik práva vyrubiť daň neuplynula a teda správca dane vykonal úkone smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, t.j. doručil daňovému subjektu protokol z daňovej kontroly dňa 08.10.2019, v zákonom stanovenej päťročnej lehote. Z uvedeného je zrejmé, že ani táto odvolacia námietka nie je opodstatnená.

18. K námietke daňového subjektu, že protokol neobsahuje náležitosti podľa § 47 písm. a) Daňového poriadku, keďže neobsahuje sídlo správcu dane, ale sídlo pobočky daňového úradu, žalovaný uvádza, že zmysle tohto ustanovenia je správcom dane daňový úrad, colný úrad a obec. V danom prípade daňovú kontrolu vykonal Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce z tohto dôvodu orgánom, ktorý vypracoval protokol z daňovej kontroly je Daňový úrad Košice, ktorý je orgánom štátnej správy v oblasti daní a poplatkov. Medzi ďalšie náležitosti protokolu podľa ustanovenia § 47 Daňového poriadku patrí aj uvedenie miesta vykonania daňovej kontroly. Keďže daňová kontrola DPH za preverované zdaňovacie obdobie roka 2012 bola vykonávaná v priestoroch Daňového úradu Košice, pobočka Michalovce a sídla daňového subjektu, správca dane nepostupoval v rozpore s platnými právnymi predpismi, ak v protokole uvádza ako správcu dane Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce. Z uvedeného dôvodu je aj táto námietka daňového subjektu neopodstatnená a protokol z daňovej kontroly č. 102303469/2019 zo dňa 07.10.2019 je zákonným dôkazným prostriedkom.

## II.

### Správna žaloba

19. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, v ktorej namieta nesprávne právne posúdenie veci žalovaným (žalobný dôvod podľa § 191 ods. 1 písmeno c) SSP), nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov (žalobný dôvod podľa § 191 ods. 1 písmeno d) SSP), to, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej moci je v rozpore s administratívnymi spismi (žalobný dôvod podľa § 191 ods. 1 písmeno f) SSP) a má za to, že v konaní boli porušené ustanovenia o konaní pred orgánmi verejnej správy, ktoré mohli mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia (žalobný dôvod podľa § 191 ods.1 písmeno g) SSP).

20. V prvej žalobnej námietke žalobca namietal prekročenie zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly. Žalobca mal za to, že správca dane v rámci daňovej kontroly využíval prostriedky, ktorými umelo prerušoval daňovú kontrolu, dožiadania prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií neboli zo strany správcu dane vypracované kompletne a z tohto dôvodu ich bolo nutné opakovať, pričom údaje správcu dane získaval prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií čiastkovo, v rámci výkonu daňovej kontroly správcom dane neboli dodržané zákonné lehoty v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Žalobca namietal, že žalovaný sa žiadnym spôsobom nevysporiadal v napadnutom rozhodnutí o dôvodnosti, a teda aj zákonnosťou opakovaných prerušenie daňovej kontroly. Žalovaný sa v konaní snažil vyhovoriť na nečinnosť maďarskej finančnej správy. Nedôvodnosť a neprimeranosť správcu dane zvolených prostriedkov v rámci daňovej kontroly preukazuje aj tá skutočnosť, že rovnaké informácie správcu dane už v rámci inštitútu medzinárodnej výmeny informácií požadoval od maďarskej finančnej správy už za roky 2011 a 2013. Správca dane vzhľadom na uvedené vykonával nadbytočné úkony, ktoré v konečnom dôsledku neboli dôvodné alebo umelo predložili výsledok daňovej kontroly.

21. Druhá žalobná námietka sa týkala uplynutia lehoty pre vyrubenie dane, pretože podľa názoru žalobcu žalovaný po právnej stránke nesprávne spája inštitút daňovej kontroly s daňovým konaním. Protokol o daňovej kontrole nie je rozhodnutím vo veci samej v administratívnom konaní. Protokol sám osebe nie je individuálny právny akt orgánu verejnej správy, ktorým by správca dane vedel uložiť žalobcovi akúkoľvek povinnosť. Daňová kontrola a vyrubovacie konanie majú svoje procesné odlišnosti vo výsledku týchto procesov ako aj ich priebehu. V rámci daňovej kontroly sa uplatňuje vyhľadávacia zásada, pričom ide o kontrolný proces vykonávaný z iniciatívy správcu dane. Prerušenie daňovej kontroly správcom dane v zmysle uvedeného nemalo v prejednávanej veci žiaden vplyv na plynutie lehoty pre zánik práva vyrubiť daň podľa ustanovenia § 69 Daňového poriadku. Protokol z daňovej kontroly ako aj napadnuté rozhodnutie správcu dane boli žalobcovi doručené po uplynutí zákonnej prekluzívnej lehoty vymedzenej v ustanovení § 69 ods. 1 Daňového poriadku. Vzhľadom na uvedené došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy.

22. Treťou žalobnou námietkou žalobca namietal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevykonával navrhnuté dôkazy vo vyrubovacom konaní. Správca dane si nespĺnil po doručení vyjadrenia žalobcu k protokolu zákony imperatív a nevykonával miestne zisťovanie ani dokazovanie. Správca dane sa len nepreskúmateľne obmedzil na tvrdenie, že je pre neho zbytočné vykonať navrhnuté dôkazy, pričom u žalobcu prebiehali u rovnakého správcu dane za zdaňovacie obdobia roka 2011 daňové kontroly, ktorej nezistili žiadne pochybenia u žalobcu. Podľa žalobcu správca dane porušil ustanovenie § 3 ods. 9 Daňového poriadku, keďže pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikli neodôvodnené rozdiely.

23. V štvrtej žalobnej námietke namietal, že tvrdenia žalovaného a správcu dane nie sú v súlade so skutočnosťou. Žalobca považuje tvrdenie správcu dane o nepostupovaní žalobcu s náležitou obozretnosťou za nepravdivé. Žalobca na ústnom pojednávaní, na ktorom boli prerokované pripomienky žalobcu k protokolu uviedol, že si v roku 2012 overil svojich odberateľov vo verejne dostupných registroch ako aj overil existenciu registrácií odberateľov ako platcov dane z pridanej hodnoty. V roku 2012 nemal ani jeden z odberateľov vo verejne dostupných registroch ani jeden negatívny záznam o neplnení povinností voči finančnej správe alebo voči štátu. Správca dane ani žalovaný na tieto tvrdenia žalobcu nijako v napadnutom rozhodnutí nereagovali, keďže správca dane ani žalovaný nemajú jediný dôkaz o tom, aby odberatelia žalobcu mali v roku 2012 akýkoľvek negatívny zápis vo verejne dostupných registroch. Napokon samotný správca dane ako aj žalovaný zistili, že žalobcovi boli pohľadávky titulom dodania tovaru uhradené, a to aj prostredníctvom faktoringovej spoločnosti Slovenskej sporiteľne a.s.. Vzhľadom na uvedené neexistoval v roku 2012 jediný dôvod podozrievania odberateľov žalobcu 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 vôbec, ale nepreskúmateľne uzatvoril, že si žalobca neoveril svojich odberateľov.

24. Ďalšia žalobná námietka sa týkala nepreukázania tvrdenia žalovaného ohľadom údajného podvodného konania. Žalovaný ako aj správca dane skonštatovali, že predmetom všetkých kontrolovaných plnení v jednotlivých zdaňovacích obdobiach bol reálne existujúci tovar, z preukázateľne vykonanou prepravou, avšak v účelom fakturačnom reťazci. Žalovaný aj správca dane skonštatovali, že žalobca mal údajne vedieť alebo mohol vedieť, že dodanie tovaru bolo poznačené podvodným konaním. Žalobca tvrdí, že preukázal existenciu reálneho zdaniteľného plnenia a predložil správcovi dane v rámci daňovej kontroly všetky doklady, ktoré je povinný viesť a mať v držbe, vyčerpal tak vlastné dôkazné bremeno. Túto časť dôkazného bremena žalobca aj podľa tvrdení žalovaného splnil, keďže ako žalovaný tak aj správca dane vo svojich rozhodnutiach zistili existenciu reálneho zdaniteľného plnenia. Podľa názoru žalobcu správca dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nevykonával žiaden vierohodný a objektívny dôkaz o tom, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciami uvedenými ako základ dotknutého práva sa podieľala 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 OČTK. Vzhľadom na uvedené správca dane nepreukázal naplnenie predpokladov pre zamietnutie práva zdaniteľnej osobe na odpočet dane z pridanej hodnoty alebo práva na oslobodenie od tejto dane pri dodaní v rámci spoločenstva. Správca dane nepreukázal ani existenciu akéhokoľvek podvodného konania na území Slovenskej republiky ani v inej krajine spoločenstva. Ani k tejto námietke sa žalovaný v rámci odvolacieho konania preskúmateľne nevyjadril bez jednoznačného dokázania tejto skutočnosti nemožno daňovému

subjektu nepriznať nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Dôkazné bremeno nesie správca dane, pričom v prejednávanej veci túto skutočnosť správca dane nepreukázal. v tejto námietke žalobca poukázal na závery judikatúry súdneho dvora Európskej únie vo veci sp.zn. C-439/04 a C- 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, ktorý je pre správcu dane a žalovaného záväzný.

25. Poslednou žalobnou námietkou žalobcu bolo nepreukázanie tvrdenia o daňovom podvode. Podľa žalobcu sa žalovaný nijakým spôsobom nevysporiadal s námietkami žalobcu prednesenými na poslednom pojednávaní v daňovom konaní vedenom správcom dane. Správca dane na tieto námietky nereflektoval priamo na pojednávaní, ale až v napadnutom rozhodnutí. Vysvetlenie pojmov, ktoré správca dane vysvetľuje v napadnutom rozhodnutí nemá žiadnu logiku a tieto vysvetlenia správcu dane nemajú žiadne opodstatnenie vo vykonanom dokazovaní. Správca dane si svojvoľne uvádza, ktorá spoločnosť je silná, ktorá slabá a ktorá je missing trader a na základe toho si správca dane vyvodzuje svoje svojvoľné závery. Z napadnutého rozhodnutia v podstate nie je zrejmé, čo je dôvodom na samotné neuznanie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane založil svoje rozhodnutie len na svojich domnienkach a na tvrdeniach iného správcu dane. Napadnuté rozhodnutie správcu dane predstavuje výsledok nezákonne vedeného vyrubovacieho konania, keďže správca dane porušil zákony imperatív po doručení pripomienok a dôkazov protokolu a nevykonal miestne zisťovanie ani dokazovanie, keďže si zrejme svojvoľne, úmyselne a účelovo uzatvoril, že pre vyrubenie dane mu stačia jeho dôkazy a domnienky.

### III.

#### Vyjadrenie žalovaného

26. Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 04.10.2021 uviedol, že žalobné dôvody korešpondujú (sú identické) s odvolacími námietkami, s ktorými sa žalovaný podrobne vysporiadal a žalovaný trvá na svojej argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí. Žalobca síce deklaruje svoj nesúhlas so závermi správcu dane a žalovaného, avšak nijakým konkrétnym spôsobom nepreukazuje žiadne skutočnosti ani nepredkladá dôkazy, ktoré by mali viesť k tomu, že závery, ku ktorým dospel správca dane a žalovaný nie sú správne. Vzhľadom na uvedené žalovaný zastáva názor, že všetky žalobné dôvody žalobcu nepreukazujú nezákonnosť postupu správcu dane a žalovaného, žalobca nebol ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch. Z obsahu rozhodnutia jasne vyplýva, z akých skutočností správca dane ako aj žalovaný vychádzali a akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili. Postup správcu dane, ako aj žalovaného, nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi. Správca dane pri vyrubení rozdielu dane za preverované zdaňovacie obdobie postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi. Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré boli obsahom odvolania. Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhuje, aby správny súd žalobu zamietol.

### IV.

#### Replika žalobcu

27. Žalobca na vyjadrenie žalovaného reagoval replikou, v ktorej poukázal na to, že žalovaný sa vo svojom vyjadrení v podstate vôbec nevyjadril k postupu správcu dane, ktorý sa vychyľuje elementárneho rámca právnej istoty, pričom tento postup bol napadnutým rozhodnutím žalovaného aprobovaný. Žalovaný nepredniesol v rámci svojho vyjadrenia žiadne tvrdenia ohľadom namietaných neprimeraných zásahov správcu dane v rámci daňového konania, ktorých výsledkom je stav, v rámci ktorého celkové trvanie daňovej kontroly u žalobcu presiahol takmer päťnásobne zákonné limity na jej vykonanie. V replike žalobca zotrval na dôvodoch obsiahnutých v správnej žalobe.

### V.

#### Duplika

28. Replika bola zaslaná žalobcovi na dupliku, ten však na ňu nereagoval.

### VI.

#### Konanie na správnom súde

29. Dňa 01.06.2023 nadobudol účinnosť zákon č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý dňom svojej účinnosti zriadil Správny súd v Košiciach. Účinnosťou zákona výkon súdnictva prešiel od 01.júna 2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.júna 2023 daná právomoc správnych súdov.

30. Súd na prejednanie veci samej nariadil pojednávanie na deň 22.10.2024, na ktorom rozhodol za účasti zástupcu žalobcu a zástupcu žalovaného. Zástupca žalobcu zotrval na pojednávaní na podanej žalobe ako aj na všetkých jej žalobných dôvodoch. Zástupkyňa žalovaného taktiež zotrval na všetkých vyjadreniach. Zástupca žalobcu na pojednávaní uviedol: „Nad rámec obsahu žaloby ako aj neskoršieho vyjadrenia uvádzame, že napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie, ktoré bolo napadnutým rozhodnutím potvrdené sú nepreskúmateľné pre ich nezrozumiteľnosť. Správca dane opakovane uvádza v rámci dôvodov na nepriznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty tvrdenia o umelých a vykonštruovaných reťazcoch, čo predstavuje dôvod na nepriznanie práva na oslobodenie od dane z dôvodu nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok, no zároveň správca dane uvádza, že ďalším dôvodom na nepriznanie práva na oslobodenie od DPH bola údajná účasť daňového subjektu na daňovom podvode. Kľúčovou právnou otázkou v predmetnej veci je náležité posúdenie miery dôkazného bremena s ohľadom na dôvod neuznania uplatneného práva na oslobodenie zrealizovaných obchodov, ktoré zaťažovalo žalobcu v daňovom konaní a v tomto kontexte aj náležité posúdenie rozsahu a výpovednej hodnoty dokazovania vykonaného správcom dane a žalovaným. Kľúčové je tiež posúdenie odmietnutia vykonania žalobcom navrhovaných dôkazov v procese daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie hmotnoprávnych podmienok priznania práva na oslobodenie od DPH, formálnych podmienok priznania práva na oslobodenie, odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a odoprením nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva. Žalovaný a správca dane založili svoje rozhodnutie a nepriznanie práva na oslobodenie od DPH jednak na tvrdenom nepreukázaní hmotnoprávnych podmienok tohto práva existencia tvrdených umelo vykonštruovaných dodaní a sekundárne aj na účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. V prípade sankcionovania účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo v prípade sankcionovania zneužitia práva v daňovej oblasti ide o situácie, v ktorých hmotnoprávne podmienky priznania týchto práv nie sú sporné. Preto, ak príslušné orgány na jednej strane konštatujú, že žalobca nepreukázal hmotnoprávne podmienky oslobodenia od dane a na druhej strane konštatujú, že sa dopustil účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, vnútorne si odporujú. V tomto smere je rozhodnutie žalovaného nepreskúmateľné, keďže žalovaný dostatočne zrejme a určito nevyjadril dôvod, ktorý ho viedol k nepriznaniu uplatneného práva na oslobodenie od dane. V neposlednom rade je potrebné uviesť, že vyrubený rozdiel dane nebol vyrubený z dôvodu odpočítania dane z dodávateľskej faktúry sankcionovanie žalobcu na účasti na daňovom podvode musí byť založené okrem iného na takzvanom objektívnom teste to znamená, že správca dane musí preukázať, že v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca došlo k daňovému podvodu. Orgán finančnej správy Slovenskej republiky však neuznal odpočítanie dane z odberateľskej faktúry vystavenej daňovým subjektom pre svojho odberateľa, a teda objektívne nemohlo ísť o predchádzajúci článok reťazca. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry súdneho dvora Európskej únie tvoria takzvaný Axel Kittel test existencie daňového podvodu, ktoré boli špecifikované v rozsudku zo 06.07.2006 v spojených veciach C439/04 a C440/04, Axel Kittel a Rekolta Recycling. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena po 1.) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty, teda chýbajúcu daň, a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca objektívny test v rámci celého reťazca, následne po 2.) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbanlivosť a nemusí ísť o úmysel, a zároveň po 3.) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Tento test správca dane nerealizoval a neunesol teda dôkazné bremeno o jeho existencii.“

31. Správny súd umožnil zástupkyňi žalovaného vyjadriť sa k právnej a skutkovej stránke veci. Zástupkyňa žalovaného uviedla, že: „Žalovaný v plnom rozsahu trvá na svojich predchádzajúcich vyjadreniach k žalobe a zároveň poukazuje na to, že z predloženého administratívneho spisu ako aj z napadnutých rozhodnutí jednoznačne vyplýva, že správca dane a následne aj žalovaný nespochybnili

existenciu tovaru a jeho prepravy, teda nespochybnili preukázanie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, ale spochybnili účel vytvorených fakturačných reťazcov, pričom uviedli dôvody, pre ktoré tieto reťazce vyhodnotili ako poznačené podvodným konaním. Teda žalovaný nepripísal na ľarchu žalobcu dôkaznú núdzu v spoločnostiach, ktoré sa zúčastnili reťazových obchodov, ale na základe výsledkov rozsiahleho dokazovania správcu dane preukázal, že žalobca sa zúčastnil obchodov v takých dodávateľsko- odberateľských reťazcoch, ktoré boli vytvorené za účelom získania daňového zvýhodnenia na inom stupni reťazca a žalobca o tom preukázateľne vedel alebo vedieť mal a mohol. Zároveň poukazujeme aj na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C 131/13, C163/13 a C 164/13 Ital Moda, kde Súdny dvor uviedol, že šiesta smernica rady sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť zdaniteľnej osobe pri dodaní v rámci spoločenstva uplatnenie práva na odpočet DPH, práva na oslobodenie od dane alebo práva na vrátenie tejto dane, a to aj ak neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce takéto zdanenie, ak sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľala na podvode v oblasti DPH, ku ktorému došlo v rámci reťazca do daní, a to bez ohľadu na skutočnosť, že k tomuto podvodu došlo v inom členskom štáte ako je členský štát, v ktorom sa požiadalo o uplatnenie týchto práv a že táto zdaniteľná osoba v tomto členskom štáte dodržala formálne podmienky stanovené vnútroštátnymi právnymi predpismi na uplatnenie uvedených práv. Zároveň poukazujeme už na predchádzajúce rozsudku Správneho súdu v Košiciach, kde išlo o tie isté reťazce, boli tí istí prví odberatelia, ktorí boli v pozícii zmiznutých obchodníkov, a to Acelker a Inkurencia KFT, kde Správny súd v Košiciach rozsudkom KE-7S/80/2020, rozsudkom KE-8S/47/2020 a aj dnešným rozsudkom KE-7S/78/2020 žalobu zamietol.“

## VII.

### Relevantná právna úprava

32. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len Daňový poriadok). Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

33. Podľa § 3 ods.2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

34. 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.

35. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

36. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku 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.

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

38. Podľa § 24 ods.4 Daňového poriadku sko 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

40. Podľa § 45 ods.1 písmeno a) bod 1 Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo na predloženie písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly.

41. Podľa § 45 ods.1 písmeno a) bod 2 Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane služobného preukazu zamestnanca správcu dane, okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec.

42. Podľa § 45 ods.1 písmeno f) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

43. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

44. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

45. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty 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.

46. Podľa § 51 ods. 1 písmeno a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. 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.

47. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

48. 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.

VIII.

Právny názor správneho súdu

49. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. 100811528/2021 zo dňa 12.05.2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Košice číslo 101788335/2020 zo dňa 23.11.2020 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 vo výške 40.383,68 eur.

50. Úlohou správneho súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenia správneho orgánu sú takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

51. V prvej žalobnej námietke žalobca namietal prekročenie zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly, v tejto súvislosti správny súd dôsledne preskúmal administratívny spis a ustálil, že celková dĺžka daňovej kontroly, ktorá začala dňa 04.11.2014 a bola skončená doručením protokolu dňa 08.10.2019 neprekročila zákonnú lehotu.

§ Daňová kontrola začala dňa 04.11.2014 a do 1. prerušenia (dňa 04.03.2015) trvala 120 dní.

§ 1. prerušenie trvalo do dňa 20.11.2018.

§ Medzi 1. prerušením a 2. prerušením – od 21.11.2018 do 03.01.2019 trvala kontrola 44 dní.

§ Po 2. prerušení od 11.04.2019 k doručeniu protokolu dňa 08.10.2019 trvala kontrola 181 dní

- Po zrataní jednotlivých dní daňová kontrola trvala  $120+44+181=345$  dní.

52. Z uvedeného je zrejmé, že daňová kontrola bola rozhodnutím správcu dane prerušená a počas prerušenia daňovej kontroly pritom lehoty na jej výkon podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynuli. Žalobca namietal, že prerušenie využíval správca dane umelo a žiadosti MVI boli vypracované nekompletné a bolo potrebné ich opakovať. Pokiaľ žalobca namietal neúčelnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadosti o MVI, správny súd uvádza, že účelnosť MVI je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, teda okruhu informácií, ktoré sa správca dane snaží prostredníctvom daňovej správy iného členského štátu Európskej únie získať. Nie je pritom rozhodujúca presnosť otázok smerom k získaniu informácií, dôležité je, či sa správca dane pýta k meritu, ktorú má posúdiť. Ak môžu byť požadované informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti, potom je nutné hľadať na uplatnenie MVI a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Posudzovať účelnosť MVI jej výsledkom, teda či a do akej miery boli získané informácie pri následnom rozhodovaní použiteľné alebo dokonca použité v argumentácii, je nesprávne, pretože nemožno vylúčiť, že dôvodne uplatnená žiadosť o MVI je neúspešná (dožiadateľmu 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. Tento výsledok je už vecou hodnotenia dôkazov a právneho posúdenia, nie zákonnosti porušenia daňovej kontroly.

53. Povahou lehôt na poskytnutie MVI stanovených v nariadení č. 904/2010 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 a 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 vyskladať 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.“

54. V tomto smere nedošlo k porušeniu zásady proporcionality pri celkovej dĺžke trvania daňovej kontroly, ktorá v sebe zahŕňala aj neprímeranú dobu jej prerušenia za účelom získania odpovedí v rámci MVI, pretože dobu prerušenia nie je možné zaradiť do doby trvania daňovej kontroly a taktiež dobu na poskytnutie informácií cudzozemským daňovým orgánom nemožno pričítať ako procesnú vadu finančným orgánom, najmä ak správca dane viackrát a to 08.07.2015, 03.11.2015, 19.01.2016,

06.05.2016, 30.11.2016, 28.02.2017, 01.06.2017, 22.08.2017, 27.11.2017, 20.02.2018, 04.06.2018, 25.09.2018 urgoval odpoveď na žiadosť o MVI, čo vyplýva z obsahu administratívneho spisu.

55. Druhou žalobnou námietkou žalobca namietal, že došlo k uplynutiu 5 ročnej lehoty na vyrubenie dane. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na § 61 ods. 5 Daňového poriadku podľa ktorého, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú, čiže neplynie ani lehota na vyrubenie dane uvedená v § 69 Daňového poriadku. A navyše podľa § 69 ods. 2 Daňového poriadku v prípade, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumiený (za takýto úkon sa považuje doručenie protokolu z daňovej kontroly). Protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený dňa 08.10.2019, čiže správca dane vyrubil daň v zákonom stanovenej 5 ročnej lehote.

56. K žalobnej námietke žalobu o nevykonaní ním navrhnutých dôkazov súd uvádza, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, či už z vlastnej činnosti, prostredníctvom žiadostí MVI alebo v spolupráci s orgánmi činnými v trestnom konaní. O týchto úkonoch bol žalobca informovaný a vyzývaný na vyjadrenie sa, či už k dôkazom, alebo výpovediam svedkov (na výsluchoch sa žalobca nezúčastnil). Žalobcovo poukázanie na to, že správca dane u žalobcu vykonal daňové kontroly aj v roku 2011 a nezistil žiadne pochybenia a tieto výsledky neboli zohľadnené, je zavádzajúce, keďže žalovaný uviedol, že má vedomosť o tom, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie roku 2011 a vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty. Na základe uvedeného preto aj podľa názoru správneho súdu nedošlo k porušeniu § 3 ods. 9 Daňového poriadku, kedy je potrebné v skutkovo zhodných veciach rozhodovať rovnako.

57. Žalobná námietka, ohľadne záverov správcu dane a žalovaného, ktoré nie sú podľa názoru žalobcu v súlade so skutočnosťou je nedôvodná, keďže správne orgány dostatočne objasnili skutkový stav a dôsledne sa vysporiadali s námietkami žalobcu. K tvrdeniu žalobcu, že nebol povinný vyžadovať od odberateľa platby ešte pred samotným dodaním tovaru a ani vyhotovovať faktúry za platby vopred, správny súd uvádza, že žalobca ako podnikateľ by logicky mal byť pri svojom podnikaní obozretnjší, keďže obchodoval so spoločnosťami, ktoré mu už v minulosti nezaplatili a žalobca dokonca navyšoval objemy dodaného tovaru, čo sa samo o sebe javí ako rizikové.

58. V súvislosti so žalobcovou námietkou týkajúcou sa nepreukázaného tvrdenia ohľadom údajného podvodného konania súd uvádza, že v odôvodnení rozhodnutí správcu dane a žalovaného sú uvedené skutočnosti s ktorými sa súd stotožňuje. Z týchto skutočností vyplýva to, že daňový subjekt mal vedieť, resp. vedel o svojej účasti na podvodnom konaní (subjektívna stránka účasti na daňovom podvode). Žalovaný a správca dane v záujme úplného a presného zistenia skutkového stavu vykonal rozsiahle dokazovanie, dôkazy vyhodnotili jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti, pričom prihliadali na všetko, čo vyšlo počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania najavo. Prvostupňový správny orgán poukázal na nedostatky zistené v písomných dokladoch, na rozpory vo vyjadreniach zapojených subjektov a po dôslednej analýze obchodovania žalobcu, jeho odberateľov a ďalších spoločností vo fakturačných reťazcoch dospel k opodstatnenému záveru o tom, že účelom obchodu s hutným tovarom bolo získanie daňovej výhody, pričom správca dane podrobne uviedol aj dôvody, ktoré ho viedli k prijatiu záveru o tom, že daňový subjekt bol aktívnym článkom podvodného reťazca a o podvodnom konaní v oblasti DPH vedel, resp. vedieť mal a mohol. Žalobca za celý čas neozrejmil prečo uzatvára zmluvy o postúpení pohľadávok skôr, ako samotné pohľadávky vznikli, prečo prijímal úhrady od iných spoločností k pohľadávkam voči odberateľom skôr, ako uzatvoril zmluvy o postúpení pohľadávok, nevysvetlil z akého dôvodu súd bol tovar prepravený z Maďarska na Slovensko a obratom späť do Maďarska, hoci o tom musel mať vedomosť, keďže objednával prepravu tovaru, vierohodne nevysvetlil rozpory v účtovných dokladoch. Žalobca pri obchodovaní musí mať dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodoch so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania, pričom súd poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa. Žalobca ako daňový subjekt a platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane a pri daňovej kontrole má povinnosť tieto doklady predložiť.

59. Posledná žalobcová námietka sa dotýkala tvrdenia o nepreukázaní účasti na daňovom podvode, v tejto súvislosti správny súd podotýka, že daňový podvod v kontexte práva na odpočítanie dane, presnejšie v kontexte obmedzenia, resp. odopretie práva na odpočítanie dane, je v správnej súdnej praxi definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do

štátnej pokladnice vybranú daň z pridanej hodnoty a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia. Pri daňovom podvode je spravidla možné konštatovať, že transakcie uskutočnené v rámci takéhoto podvodu nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam pre posúdenie nároku na odpočítanie dane a je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26.10.2022).

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

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

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

63. Pokiaľ ide o objektívny test v rámci celého obchodného reťazca, správny súd poukazuje najprv na popis obchodného reťazca zisteného správcou dane, do ktorého bol zapojený aj žalobca (str. 82 prvostupňového rozhodnutia), a následne na zistenia správcu dane ohľadne daňového úniku, kedy bol zistený dlhý účelový fakturačný reťazec k hutnému tovaru, ktoré dovezol daňový subjekt – žalobca z tretích krajín, ale aj k betonárskej oceli dovezenej z Poľska. Medzi určenými obchodníkmi dochádzalo k opakovaným prefakturáciám a premiestňovaniu toho istého hutného tovaru do kruhu, znižovaniu jednotlivých cien betonárskej ocele, a prefakturáciám iba kvôli získaniu DPH na určených maďarských a slovenských spoločnostiach v priebehu celého roka 2012 (tovar bol niekoľko mesiacov predmetom opakovaných prefakturácií a prepravy v rámci viacerých členských krajín). Správny súd poukazuje na reťazec:

Betonárska oceľ

HUTA CELTA 530 Eur › RB, Veľké Kapušany s.r.o. 585 › STAHL METAL Kft. › NEW Inovation Kft. 480 Eur › WSK STAHLHANDELSGESELLSCHAFT gmbh 530 Eur › OPTIMA FIDE s.r.o. ?EUR › BH Trading s.r.o. 500 Eur › VOMEX Trade spol. s.r.o. 505 Eur › TRADE INDEX s.r.o. 510 Eur › FERONA Slovakia s.s. 530 Eur › BRAUN METAL Kft. › ?Eur NEW Inovation Kft. 480 Eur › Arcelor Mittal Distribution Hungary Kft. 530 Eur › OPTIMA TFIDE s.r.o.

Plechové tabule

RB, Veľké Kapušany s.r.o. › METAL Art s.r.o. 640 Eur › (Goncor FA Hungária Kft.) 652 Eur › KERON s.r.o. 622,50 Eur › A.F.P. spol. s.r.o. 660 Eur › TRADE INDEX s.r.o. 665 Eur › VÍTKOVICE Slovakia 680 Eur › Goncol Fa Hungaria Kft. 695 Eur › KERON 622, 50 Eur › PRO METAL SYSTÉM s.r.o.

64. Pre úplnosť správny súd dodáva, že pri vedomostnom teste konkrétneho subjektu bolo možné len súhlasiť s konštatovaním správcu dane, že je nelogické a ani ekonomicky neopodstatnené, keďže z ekonomickej podstaty obchodu vyplýva, že pri riadnom fungovaní obchodu nastáva zvýšenie cien v rámci reťazca dodávateľov, aby žalobca obstarával tovar prostredníctvom sprostredkovateľov, keď sám žalobca poznal a má priamy dlhoročný kontakt na zahraničného dodávateľa.

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

66. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v kontexte práva na odpočítanie dane, presnejšie v kontexte obmedzenia, resp. odopretie práva na odpočítanie dane, preskúvané správnym súdom výlučne v medziach žalobných bodov, teda preukázané boli. Na základe uvedeného to potom znamená, že boli splnené podmienky pre odopretie práva žalobcu na odpočítanie dane.

67. Na záver správny súd podotýka, že pri svojom rozhodovaní sa nemusí vysporiadať s každou čiastočnou žalobnou argumentáciu v správnej žalobe. Úlohou správneho súdu je vysporiadať sa s obsahom a zmyslom žalobnej argumentácie. Správny súd sa musí vysporiadať so všetkými podstatnými námietkami žalobcu, pričom vysporiadanie sa s podstatnými námietkami subsumuje aj čiastočné námietky žalobcu. Z obsahu rozhodnutí správcu dane a žalovaného jasne vyplýva, z akých skutočností správca dane, ako aj žalovaný vychádzali a akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili. Posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery žalovaným a správcom dane sú vecne správne a v súlade s vyššie citovanými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj Daňového poriadku. Preto súd uzatvára, že postup správcu dane, ako aj žalovaného nebol v rozpore s citovanými právnymi predpismi, a preto ani subjektívne práva žalobcu nemohli byť porušené.

68. Na základe vyššie uvedeného mal súd za to, že správna žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

69. O trovách konania rozhodol súd podľa § 167 SSP a § 168 SSP, zmysle, ktorého účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca nemal v konaní úspech celkom ani z časti a žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

70. Toto rozhodnutie prijal senát Správneho súdu v Košiciach v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa doručenia rozsudku na Správny súd v Košiciach. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

Kasačný súd môže na návrh sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa uznesením priznať kasačnej sťažnosti odkladný účinok, ak by právnymi následkami napadnutého rozhodnutia krajského súdu hrozila závažná ujma a priznanie odkladného účinku nie je v rozpore s verejným záujmom.

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.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne mu 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).

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 mu 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.

Podanie urobené v listinnej podobe treba 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.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP 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.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 odseku 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. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.