

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-8S/124/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200491
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Tatiana Sabadošová
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2025:7021200491.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Tatiany Sabadošovej a z členov senátu JUDr. Ing. Lenky Figulovej a Mgr. Michala Magura, v právnej veci žalobcu: JUDr. Marek Radačovský, so sídlom A. X, XXX XX B., IČO: 35 553 961 správca konkurznej podstaty úpadcu RB, Veľké Kapušany s.r.o. v konkurze, so sídlom: C. XXX/XX, XXX XX D. B., IČO: 36 602 809 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, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100804927/2021 zo dňa 11. mája 2021 takto

rozhodol:

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

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) vydal rozhodnutie č. 101788663/2020 zo dňa 23. novembra 2020 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa ustanovenia § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom a účinnom znení (ďalej aj „Daňový poriadok“) za zdaňovacie obdobie august 2012 určený žalobcovi rozdiel dane v sume 244 583,67 eura na dani z pridanej hodnoty (nepripravený nadmerný odpočet v sume 191 702,82 eura a vyrubená vlastná daňová povinnosť v sume 52 880,85 eura).

2. Z obsahu administratívneho spisu ako aj z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie január 2012, marec 2012, apríl 2012, máj 2012, jún 2012, august 2012, október 2012, november 2012, december 2012 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9810401/5/4632570/2014, ktorá začala 04.11.2014, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 102303469/2019 zo dňa 07.10.2019, ktorý bol doručený žalobcovi dňa 08.10.2019, čím bola daňová kontrola ukončená. Žalobca 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 žalobcu 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. 101788663/2020, ktorým vyrubil rozdiel dane (ods. 1 rozsudku) zdaňovacie obdobie august 2012.

3. V rámci daňovej kontroly bolo zistené, že si žalobca neoprávnene uplatnil právo na oslobodenie od dane, pretože zdaniteľné obchody sa uskutočnili v reťazci dodávateľov a odberateľov, o ktorom žalobca vedel alebo mohol vedieť, že jej poznačený podvodným konaním vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Jednalo sa o dodanie hutného materiálu pre odberateľov v iných členských štátoch, pričom v zdaňovacom období august 2012 žalobca deklaroval dodanie hutného tovaru maďarskej spoločnosti ACÉLKER Kft., Kossuth L. 30 - 46, Budapest, IČ DPH HU10487819, v sume 1 467 501,52 eura (neuznané oslobodenie od dane v sume 244 583,19 eura) podľa faktúr:

- č. FV120254, dátum dodania 31.08.2012, v sume 152 375,00 eur
- č. FV120253, dátum dodania 31.08.2012, v sume 14 672,59 eura
- č. FV120252, dátum dodania 30.08.2012, v sume 102 676,20 eura
- č. FV120251, dátum dodania 28.08.2012, v sume 28 186,35 eura
- č. FV120250, dátum dodania 30.08.2012, v sume 74 707,00 eur
- č. FV120249, dátum dodania 27.08.2012, v sume 72 296,39 eura
- č. FV120248, dátum dodania 24.08.2012, v sume 13 203,13 eura
- č. FV120247, dátum dodania 28.08.2012, v sume 45 775,55 eura
- č. FV120246, dátum dodania 28.08.2012, v sume 13 764,03 eura
- č. FV120256, dátum dodania 31.08.2012, v sume 58 757,35 eura
- č. FV120255, dátum dodania 31.08.2012, v sume 191 770,60 eura
- č. FV120240, dátum dodania 21.08.2012, v sume 136 416,70 eura
- č. FV120239, dátum dodania 15.08.2012, v sume 49 211,41 eura
- č. FV120238, dátum dodania 13.08.2012, v sume 17 016,00 eura
- č. FV120237, dátum dodania 10.08.2012, v sume 33 672,36 eura
- č. FV120236, dátum dodania 03.08.2012, v sume 13 736,14 eura
- č. FV120234, dátum dodania 01.08.2012, v sume 70 795,96 eura
- č. FV120232, dátum dodania 09.08.2012, v sume 29 196,81 eura
- č. FV120243, dátum dodania 24.08.2012, v sume 58 990,87 eura
- č. FV120245, dátum dodania 27.08.2012, v sume 25 908,77 eura
- č. FV120244, dátum dodania 24.08.2012, v sume 164 553,30 eura
- č. FV120242, dátum dodania 23.08.2012, v sume 84 747,03 eura
- č. FV120241, dátum dodania 21.08.2012, v sume 15 071,98 eura.

4. Správca dane zistil, že žalobca v roku 2012 obchodoval s hutným materiálom - najmä s betonárskou oceľou, plechovými tabuľami, oceľovými zvitkami a profilmi (joklovinou). V preverovanom zdaňovacom období v obchodnej činnosti vykazoval nákup hutného materiálu - betonárskej ocele poľského pôvodu (CELSA HUTA Ostrowiec Sp. z.o.o.), jokloviny českého a poľského pôvodu, plechových zvitkov a tabúľ zo Slovenska (U.S. Steel Košice, s.r.o., BE Group Slovakia s.r.o.) a tretích krajín, pričom tento tovar následne predával do Maďarska (spoločnostiam ACÉLKER Kft.).

5. Z predložených a získaných dokladov, vyhľadávacou činnosťou správcu dane v spolupráci s OČTK a príslušnými orgánmi iných štátov vyplynulo, že spochybnené obchody s hutným materiálom v preverovanej zdaňovacom období mali prebiehať v obchodných reťazcoch spoločností s predmetom fakturácie:

Betonárska oceľ :

CELSA HUTA Ostrowiec Sp. z.o.o. > ? > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > ACÉLKER Kft. > Rumex s.r.o.

Plechové tabule a zvitky :

a) tretie krajiny > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > ACÉLKER Kft. > Komplex Acél Kft.

b) U.S. Steel Košice s.r.o. > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > ACÉLKER Kft. > Vas-Ferro Kft. > Komplex Acél Kft. > Stelwork-trade Kft.

c) U.S. Steel Košice s.r.o. > BE Group Slovakia s.r.o. > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > ACÉLKER Kft. > Vas-Ferro Kft. > Komplex Acél Kft. > Stelwork-trade Kft.

d) U.S. Steel Košice s.r.o. > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > ACÉLKER Kft. > Vas-Ferro Kft. > Carboferr Zrt. Joklovina :

ČR (?) › AMD HU › RB, Velké Kapušany s.r.o. › ACÉLKER Kft. › Salzgitter Kft. › Kesz Ipari Gyártó Kft.

6. Správca dane dňa 11.11.2014 pojednával s konateľom žalobcu Rudolfom Bodnárom, ktorý svoje vyjadrenie doplnil písomne dňa 21.11.2014 a žalobca predložil zostavy a evidencie z vlastného účtovného programu (na technickom nosiči dát - USB). Konateľ uviedol, že žalobca sa zaoberá obchodovaním s hutným 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 žalobcu, 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.

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

- žalobca za rok 2012 vykázal na dani z príjmu právnických osôb stratu 25 812,52 eur (pri vykázanych príjmoch 17 988 724,00 eur), ktoré sa mu vrátili, 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 žalobca následne predával do Maďarska, pričom predaj hutného tovaru maďarským odberateľom činil až 90,44% z celkového objemu dodávok,
- žalobca 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 žalobca v roku 2012 úhrady od obchodných spoločností, s ktorými v roku 2012 nemal priamy obchodný vzťah, ale v čase vystavovania faktúr s oslobodením od DPH ich uvádzal na prepravných dokladoch (JP Fémker Kft., DUTRADE Zrt., Budafér Zrt.) v sume cca 13,8 milióna eur,
- v prijatých úhradách od maďarských spoločností v roku 2012 boli zahrnuté aj doplatky za nezaplatené faktúry z roka 2011,
- predmetom dodania v preverovanom období bol rôzny hutný tovar:
- betonársku oceľ poľského pôvodu (CELSA HUTA Ostrowies Sp.z.o.o.) žalobca expedoval s časovým odstupom do Maďarska - vyhotovil faktúry pre spoločnosť ACÉLKER KFT. a následne bol tento tovar prepravený späť do Martina do skladu spoločnosti BE Group Slovakia s.r.o.,
- plechové zvitky slovenského výrobcu (U.S. Steel Košice, s.r.o.) nadobudol žalobca priamo (od U.S. Steel Košice, s.r.o.) alebo cez dodávateľa BE Group s.r.o. Slovakia s.r.o. následne ich fakturoval zmiznutému obchodníkovi ACÉLKER Kft. a tento tovar bol s časovým odstupom v účelových fakturačných reťazcoch prepravený späť na Slovensko,
- dodanie plechov ukrajinského výrobcu žalobca v auguste 2012 fakturoval spoločnosti ACÉLKER Kft.
- joklovina českého a poľského pôvodu bola na Slovensko dovezená z adresy st. Manfred 5-7 Budapešť, aby sa následne vrátila späť na tú istú adresu, žalobca vystavil faktúry pre nastrčeného obchodníka ACÉLKER Kft.,
- rozsiahlym preverovaním tovaru bolo zistené, že žalobca 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 zvitkov od výrobcu U.S. Steel Košice, s.r.o.) objednanej spoločnosťou BE Group s.r.o. vystavené dva CMR doklady - jeden 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 žalobca, deklaroval vykládku toho istého tovaru do Maďarska 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, ktorí v preverovaných zdaňovacích obdobiach prepravovali hutný tovar vyplynulo, že tento bol expedovaný žalobcom do Maďarska a následne bol bez opracovania prepravený z Maďarska späť na Slovensko, na sklad prvého dodávateľa žalobcu - 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 žalobca (napr. hutný tovar, ktorý mal byť prepustený do voľného obehu 20.11.2012 na vozidle s EČV E.), 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 F. G. D. potvrdil, že bežne nakupovali tovar z Maďarska, ktorý následne do Maďarska expedovali, F. H. B. 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. Žalobca podľa svedkyň F. H. B. a I. E. zaznamenával do fakturačného systému EČV vozidiel, ktoré prepravovali tovar, čo je v rozpore s vyjadrením žalobcu, ktorý reagoval na výzvu správcu dane zo dňa 25.07.2019,

- konateľ žalobcu Rudolf Bodnár potvrdil, že dával pokyny, resp. povolenia maďarskému skladu k následnému pohybu tovaru, a že vodiči, ani jeho dodávateľia nemali vedomosť o jeho zmluvných vzťahoch k skladom v Maďarsku,

- v dokladoch žalobcu sa nachádzali vybielené údaje o odberateľovi v certifikátoch od výrobcu (U.S. Steel Košice, s.r.o.), ktoré súviseli s fakturačným pohybom od žalobcu na maďarských zmiznutých obchodníkov,

- zo zostáv, ktoré žalobca predložil na začiatku daňovej kontroly, vyplývali rozdiely v objeme finančného vysporiadania faktúr vystavených pre odberateľské spoločnosti (napr. faktúra vystavená pre spoločnosť ACÉLKER Kft. č. FV120252 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,

- žalobca 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,
- 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,
- neinicioval priame odberateľské vzťahy so silnými maďarskými obchodníkmi (Budafér Zrt., DUTRADE Zrt., A-HID Zrt., ArcellorMittal Distribution Hungary Kft.), 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 plátbách za neuhradenie faktúr prvým odberateľom,
- zálohovú platbu zo dňa 07.03.2012 od spoločnosti DUTRADE Zrt., priradil k faktúram vystavených až v máji 2012 pre iného obchodníka (ACÉLKER Kft.),
- nepožiadaval o pridelenie IČ DPH Maďarsku, ak uzatváral zmluvy s maďarskými skladovacími spoločnosťami a rozhodoval o tom, kedy uskladniateľ môže tovar vyskladniť,
- v novembri 2012 expedoval hutný tovar do maďarského skladu skôr, ako bol prepustený colným úradom do režimu voľný obeh,
- bol zamestnanec F. G. D., ktorý pracoval pre daňový subjekt do 30.04.2012, uvádzaný ešte v máji 2012 na faktúrach pre maďarských odberateľov ako osoba, ktorá faktúry vystavovala,
- odlišným spôsobom účtoval postúpenie pohľadávok z prvého odberateľa na druhého maďarského odberateľa v roku 2012 (nebolo účtované na účet 546 a 646),

- došlo k vybieleniu údaju 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,
- zasielal pokyny na ďalší pohyb tovaru maďarskému skladu IDL Sziget Depo Kft.,

8. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že žalobca o zistenom podvodnom konaní v oblasti DPH vedel, resp. vedieť mal a mohol z týchto dôvodov:

- maďarské odberateľské spoločnosti (ACÉLKER Kft., INKURENCIA Kft., TK- Vas Kft., Vas-Ferro Kft.) boli personálne prepojené osobami - bratmi J. K. a J. L.,
- u žalobcu neboli zistené žiadne opatrenia, ktoré by uplatňoval pri nákupe a predaji hutného tovaru, aby sa vyhol svojmu zapojeniu v účelových fakturačných reťazcoch,
- žalobca 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 žalobcu o tom, že prijatie opatrení z dôvodu neplnenia podmienok zo zmluvy vyplývajúcich spadá do zmluvnej voľnosti, poukazuje podľa správca 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 žalobca pokračoval v roku 2012 o obchodnej spolupráci s ďalšími maďarskými spoločnosťami, v ktorých bol konateľom Tóth Bálint (ACÉLKER Kft.) a neuplatňoval žiadne preventívne opatrenia na zabezpečenie svojich príjmov voči týmto spoločnostiam (zálohové faktúry),
- žalobca 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,
- žalobca vystavil faktúry pre pochybnú maďarskú spoločnosť, aj keď prijal zálohovú platbu od druhého odberateľa (DUTRADE Zrt.). Žalobca 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,
- maďarskí odberatelia pri platbách za tovar uvádzali ako VS odlišné čísla zálohových faktúr, ako predložil žalobca, žalobca účtoval tieto platby s odlišnými dátumami,
- rovnako výber ďalších maďarských odberateľov trpí rozporom s očakávanou obozretnosťou podnikateľov v obchodnom styku (STAHL-METAL), aj keď žalobca uzatvoril rámcové zmluvy o obchodnej spolupráci,
- žalobca 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,
- žalobca disponoval dokladmi o následnom pohybe tovaru,

9. Na základe vyššie uvedených zistení správca dane dospel k záveru, že spoločnosti ACÉLKER Kft., INKURENCIA Kft., konali na pokyn žalobcu, ktorý určoval fakturačný pohyb tovaru na druhých, respektíve tretích odberateľov. Žalobca 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 žalobcu 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 správca dane nekontaktné), ktoré neboli príjemcami tovaru, iba vystavovali faktúry, aby nedošlo k obchádzaniu zákona a čerpaniu DPH určenými spoločnosťami. Informácie od zamestnancov žalobcu, 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 žalobca 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).

10. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správca 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 správcom dane, ako aj nesprávne právne posúdenie prenosu zákonného bremena na žalobcu. V odvolaní ďalej namietal, že správca dane neunesol 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 a to, že neobsahoval sídlo správcu dane.

11. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca dňa 16.12.2020 odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100804927/2021 zo dňa 11. mája 2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) a podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

12. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že z dôkazov zabezpečených správcom dane je zrejmé, že žalobca 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), resp. dodávatelia plechov z tretích krajín. Odberateľmi žalobcu 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 žalobca uplatnil oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z.

13. 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 preverovanej fakturačnej 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 žalobca 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.

14. 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 žalobca 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.

15. 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.

16. Žalobca ďalej namietal, že tvrdenie správcu dane o tom, že nepostupoval s náležitou obozretnosťou je nepravdivé, avšak z dôvodu, že žalobca 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 žalobca 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 žalobca, ktorý musí spoľahlivo preukázať svoje tvrdenie o tom, že obchod bol skutočne realizovaný tak, ako to deklaroval, aby boli jeho nároky uznané ako oprávnené.

17. K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu žalovaný uviedol, že žalobca 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. Žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by mali takú dôkaznú silu, aby mohli zvrátiť závery správcu dane.

18. K tvrdeniu žalobcu, 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 žalobcu uvedeným v jeho vyjadrení k protokolu zo dňa 18.02.2020. Na ústnom pojednávaní boli žalobcom 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.

19. 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 uviedol v napadnutom rozhodnutí, 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, október 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 žalobcu, ako aj časť obchodníkov, s ktorými má žalobca zmluvný alebo finančný vzťah, aj keď fakturačný vzťah s týmito spoločnosťami nebol verifikovaný a keďže išlo o spoločnosti, ktoré nesídli v tuzemsku, alebo boli z iných členských štátov (prevažne z Maďarska), na získanie informácií nevyhnutných pre správne určenie dane využil inštitút medzinárodného dožiadania. 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 žalobcovi 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 žalobcovi dňa 07.01.2019) do 10.04.2019 (oznámenie č. 100867417/2019 zo dňa 11.04.2019 doručené dňa 15.04.2019).

20. 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 zákonná 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.

21. K tvrdeniu žalobcu, že správca 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 žalovaný 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.

22. K námietke žalobcu 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 § 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.

23. K námietke žalobcu, 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 žalobcu, 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.

Konanie pred správnym súdom

24. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu zo dňa 15.07.2021 podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v platnom a účinnom znení (ďalej aj „SSP“), doručení na Krajský súd v Košiciach ako v tom čase vecne a miestne príslušný správny súd toho istého dňa a navrhol, aby správny súd rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať právo na úplnú náhradu trov konania.

25. V prvom rade žalobca namietal prekročenie zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly a 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. Tvrdil, že žalovaný sa žiadnym spôsobom nevysporiadal v napadnutom rozhodnutí dôvodnosťou, a teda aj zákonnosťou opakovaných prerušení daňovej kontroly a v konaní sa snažil vyhovoriť na nečinnosť maďarskej finančnej správy. Nedôvodnosť a neprimeranosť správcom dane zvolených prostriedkov v rámci daňovej kontroly preukazuje aj tá skutočnosť, že rovnaké informácie správca dane už v rámci inštitútu medzinárodnej výmeny informácií požadoval od maďarskej finančnej správy za roky 2011 a 2013 a teda správca dane vykonával nadbytočné úkony, ktoré v konečnom dôsledku neboli dôvodné alebo umelo predĺžili výsledok daňovej kontroly.

26. Žalobca ďalej namietal, že došlo k uplynutiu lehoty pre vyrubenie dane, pretože podľa jeho názoru sa po právnej stránke nesprávne spája inštitút daňovej kontroly s daňovým konaním. Uviedol, že protokol o daňovej kontrole nie je rozhodnutím vo veci samej v administratívnom konaní a sám o sebe nie je individuálnym právnym aktom 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.

27. Ďalej v správnej žalobe žalobca namietal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevykonal navrhnuté dôkazy vo vyrubovacom konaní. Správca dane si nespĺnil po doručení vyjadrenia žalobcu k protokolu zákony imperatív a nevykonal miestne zisťovanie a 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, ktoré nezistili u žalobcu žiadne pochybenia. Podľa žalobcu správca dane porušil ustanovenie § 3 ods. 9 Daňového poriadku, keďže pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikli neodôvodnené rozdiely.

28. Žalobca ďalej 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 registrácii 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 a 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 podozrievať 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.

29. 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, s preukázateľne vykonanou prepravou, avšak v účelovom 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 nevykonal 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.

30. Poslednou žalobnou námietkou žalobcu bolo nepreukázanie tvrdenia o daňovom podvode. Podľa žalobcu sa žalovaný žiadnym spôsobom nevysporiadal s námietkami žalobcu prednesenými na poslednom pojednávaní v daňovom konaní vedenom správcou 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.

31. V závere žalobca namietal nezákonnosť protokolu o výsledku daňovej kontroly spočívajúcej v chýbajúcej zákonnej náležitosti (§ 47 písmeno a) Daňového poriadku), keďže protokol neobsahuje sídlo správcu dane, s ktorou námietkou sa daňové orgány žiadnym spôsobom nevysporiadali, keďže sídlo pobočky daňového úradu nie je sídlom daňového úradu, ktoré je základnou zákonnou náležitosťou protokolu.

32. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 04.10.2021, v ktorom 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 žiadnym 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.

33. Žalobca na vyjadrenie žalovaného reagoval replikou zo dňa 09.12.2021, v ktorej poukázal na to, že žalovaný sa vo svojom vyjadrení v podstate vôbec nevyjadril k postupu správcu dane, ktorý sa vychýľuje z elementárneho rámca právnej istoty, pričom tento postup bol napadnutým rozhodnutím žalovaného aprobevaný. Žalovaný nepredniesol v rámci svojho vyjadrenia žiadne tvrdenia ohľadom namietaňch 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.

34. Replika bola doručená žalovanému dňa 29.03.2022 na dupliku, na ktorú žalovaný nereagoval.

35. Správny súd vo veci nariadil pojednávanie na deň 15. mája 2025, na ktoré sa dostavil právny zástupca žalobcu. Žalovaný sa z účasti na pojednávaní ospravedlnil a súhlasil s prejednaním veci v jeho neprítomnosti. Súd prejednal vec v neprítomnosti žalovaného (§ 114 SSP). Zástupca žalobcu na pojednávaní uviedol, že rozhodnutia daňových orgánov 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 hmotnoprávných podmienok, no zároveň správca dane uvádza, že ďalším dôvodom na nepriznanie práva na oslobodenie od DPH bola údajná účasť žalobcu 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. Žalovaný a správca dane založili svoje rozhodnutie jednak na tvrdenom nepreukázaní hmotnoprávných podmienok 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. Orgán finančnej správy Slovenskej republiky neuznal odpočítanie dane z odberateľskej faktúry vystavenej žalobcom 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 C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling. Tento test správca dane nerealizoval a neuniesol teda dôkazné bremeno o jeho existencii. Zástupca žalobcu zotrval na žalobnom návrhu.

III.

Aplikované ustanovenia právnych predpisov

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

Podľa § 19 ods. 1 Daňového poriadku, 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.

40. 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.

41. 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.

42. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. Podľa § 47 Daňového poriadku, protokol musí obsahovať

a) názov a sídlo správcu dane,

b) číslo konania,

c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu kontrolovaného daňového subjektu alebo obchodné meno a sídlo kontrolovaného daňového subjektu, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo kontrolovaného daňového subjektu pridelené pri registrácii, alebo rodné číslo, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu,

d) predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie,

e) meno a priezvisko zamestnanca správcu dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu,

f) miesto vykonania daňovej kontroly a dátum začatia daňovej kontroly,

g) súpis kontrolovaných dokladov,

h) preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov,

i) vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f),

j) dátum vypracovania protokolu,

k) vlastnoručný podpis osoby, ktorá vyhotovila protokol; ak sa protokol vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.

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

50. Podľa 61 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

51. Podľa 61 ods. 3 Daňového poriadku, konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

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

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

54. Podľa § 65 ods. 1 Daňového poriadku, orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní rozhodne bezodkladne, najneskôr však do ôsmich dní odo dňa začatia konania, ak to povaha vecí pripúšťa a je tak možné urobiť na základe dokladov predložených daňovým subjektom; inak rozhodne do 30 dní odo dňa začatia konania. V osobitne zložitých prípadoch orgán príslušný na rozhodnutie rozhodne do 60 dní.

55. Podľa § 65 ods. 6 Daňového poriadku, lehota na rozhodnutie je zachovaná, ak v posledný deň lehoty daňový subjekt prevezme rozhodnutie u správcu dane alebo ak správca dane odovzdá rozhodnutie na poštovú prepravu prostredníctvom pošty alebo poskytovateľa poštových služieb alebo ak odošle rozhodnutie elektronickými prostriedkami.

56. Podľa 68 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

57. Podľa 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

58. Podľa 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí sumu alebo rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1) vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

59. Podľa článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

60. Podľa článku 11 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, v niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty, ako sú ustanovené v článku 10.

61. Podľa článku 12 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.

62. Podľa bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna, by sa informácie, ktoré má už žiadaný členský štát k dispozícii, mali poskytnúť bez ďalšieho odkladu.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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.

67. 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.

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

IV.

Právne posúdenie vecí správnym súdom

69. Podľa § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva 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 (t. j. aj v aktuálne súdnej veci). Prejednávaná vec bola pôvodne vedená na Krajskom súde v Košiciach pod sp. zn. 8S/124/2021. Od 01. júna 2023 je na konanie v tejto veci príslušný Správny súd v Košiciach, vec bola náhodným výberom pridelená senátu 3S a je vedená pod sp. zn. KE-8S/124/2021.

70. Správny súd v Košiciach konajúc primárne podľa ust. § 177 a nasl. SSP, po zistení, že správna žaloba bola podaná oprávnenou osobou a včas, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako aj postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu a dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná a žalobu v súlade s § 190 SSP zamietol.

71. Podľa § 140 SSP, vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správny súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

72. Správny súd už v inom jeho konaní (sp. zn. KE-6S/67/2021) prejednal vec, v ktorej vystupoval ten istý žalobca a žalovaný, a ktorá sa týkala totožného predmetu konania, kedy predmetom súdneho prieskumu bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100811528/2021 zo dňa 12.05.2021, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane žalobcovi v sume 40 373,68 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012. Zhodnosť aktuálne súdnej veci s vecou už rozhodnutou vyplýva aj zo skutočnosti, že správca dane vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január, marec až jún, august a október až december 2012, ktorú začal na základe Oznámenia č. 9810401/5/4632570/2014. Výsledky uvedenej daňovej kontroly správcu dane zhrnul v Protokole z daňovej kontroly č. 102303469/2019 zo dňa 07.10.2019, ktorý bol podkladom pre rozhodnutie v aktuálne súdnej veci, ako aj veci už rozhodnutej.

73. Dôvody, ktoré sú uvedené v správnej žalobe vo veci vedenej pod sp. zn. KE-6S/67/2021 sú zhodné so žalobnou argumentáciou žalobcu uvedenou v správnej žalobe, na základe ktorej začalo toto súdne konanie. Predmetom súdneho prieskumu v oboch týchto veciach je posúdenie zákonnosti vyrubenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty žalobcovi za príslušné zdaňovacie obdobia a to január a august 2012. Správca dane, ako aj žalovaný v oboch prípadoch dospeli k záveru o účasti žalobcu na obchodných reťazcoch poznačených daňovým podvodom, pričom v oboch prípadoch bola priamym odberateľom žalobcu spoločnosť ACÉLKER Kft. Vzhľadom k tomu, že v tomto súdnom konaní sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a tiež rozhodnutia správcu dane, u ktorých sa vychádzalo z rovnakých dôkazných informácií a podkladov, ako v prípade rozhodnutí žalovaného a správcu dane, ktorých zrušenie navrhol žalobca správny súd vo veci vedenej pod sp. zn. KE-6S/67/2021, a skutkovými a právnymi okolnosťami ide o zhodné prípady, správny súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z dôvodov uvedených v rozsudku správneho súdu v označenom konaní. Formálny rozdiel spočíva len v tom, že v tomto preskúmanom prípade sa správny súd mal zaoberať zákonnosťou vyrubenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za iné zdaňovacie obdobie (august 2012), pričom vo vzťahu k tejto rozdielnosti tu konajúci senát správneho súdu ďalej dopĺňa vlastné úvahy.

74. Ako už bolo skôr spomenuté, žalobné dôvody a ich formulácia v oboch správnych súdnych konaniach (sp. zn. KE-6S/67/2021 a predmetné súdne konanie), nevykazujú medzi sebou žiadne odchýlky. Takisto aj procesný postup daňových orgánov týkajúci sa zdaňovacieho obdobia január 2012 bol zhodný s ich postupom pri zdaňovacom období august 2012. Na základe uvedených skutočností správny súd v zmysle § 140 SSP súd poukazuje na totožný rozsudok č. k. KE-6S/67/2021-125 zo dňa 22.10.2024 aj na toto súdne konanie, pričom uvedený rozsudok je súčasťou súdneho spisu na čl. 124 a nasl.

75. Vo vzťahu k uplatneniu inštitútu daňového podvodu na dodania, ktoré boli v rámci zdaňovacieho obdobia realizované medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou Acelkér Kft správny súd dopĺňa nasledovné.

76. Z hľadiska objektívneho testu rozhodnutia daňových orgánov identifikujú, že k daňovému úniku došlo na úrovni obchodnej spoločnosti Acelkér Kft v roku 2012. V tomto smere poukazuje na informácie zistené odpoveďou na žiadosť o MVI č. 181961/2016 zo dňa 17.02.2016. Ustálenie rozsahu vzniku daňového úniku na článku reťazca dodaní Acelkér Kft možno považovať do určitej miery za rámcové. Maďarská finančná správa uviedla, že daňové priznania tejto spoločnosti za roky 2011-2013 boli predložené správne, avšak povinnosť zaplatiť daň nebola touto spoločnosťou splnená a má nedoplatky. Zároveň boli zistené rozdiely medzi údajmi nahlásenými v systéme VIES a v podaných daňových priznaniach. Keďže sa jednalo o priameho odberateľa žalobcu bolo nepochybné, že dodania žalobcu bezprostredne súvisia s dodaniami na tomto článku reťazca. Obdobie roku 2012 zahŕňa kontrolované zdaňovacie obdobie na strane daňového subjektu. Z týchto dôvodov považoval správny súd splnenie prvých dvoch podmienok objektívnej stránky testu daňového podvodu žalovaným za preukázané.

77. Z hľadiska posúdenia toho, či daňový únik bol dôsledkom podvodného konania zo strany obchodnej spoločnosti Acelkér Kft žalovaný a správca dane najmä zistili, že:

- žalobca vystavil daňový v roku 2012 faktúry s oslobodením od DPH maďarským odberateľom v sume cca 15,8 milióna € a priamo od týchto dostal zaplatené cca 2,2 milióna €, v tejto sume boli zahrnuté aj doplatky za nezaplatené faktúry z roku 2011, pričom deficit neuhradených pohľadávok sa v porovnaní s rokom 2011 v roku 2012 zdvojnásobil a v roku 2013 bol dokonca štvornásobný;
- žalobca prijal úhrady od obchodných spoločností, s ktorými nemal priamy obchodný vzťah, ale v čase vystavovania faktúr ich uvádzal na prepravných dokladoch (JP Fémker Kft., DUTRADE Zrt., Budafér Zrt.) v sume cca 13,8 milióna €;
- obchodné reťazce mali pochybný charakter, keďže:
 - o betonársku oceľ poľského pôvodu (CELSA HUTA Ostrowies Sp.z.o.o.) žalobca expedoval do Maďarska - vyhotovil faktúry pre spoločnosť ACÉLKER KFT. a následne bol tento tovar prepravený späť do Martina do skladu spoločnosti BE Group Slovakia s.r.o.;
 - o plechové zvítky slovenského výrobcu (U.S. Steel Košice, s.r.o.), nadobudnutý priamo alebo sprostredkované cez dodávateľa BE Group Slovakia s.r.o. žalobca fakturoval spoločnosti ACÉLKER Kft., pričom tento tovar bol s časovým odstupom v účelových fakturačných reťazcoch prepravený späť na Slovensko;
 - o plechy ukrajinského výrobcu žalobca fakturoval spoločnosti ACÉLKER Kft.,
 - o joklovina českého a poľského pôvodu bola na Slovensko dovezená z adresy s Manfred 5-7 Budapešť, aby sa následne vrátila späť na tú istú adresu, pričom žalobca vystavil faktúry pre spoločnosť ACÉLKER Kft.,
- každá dodávka hutného tovaru do Maďarska bola zaslaná inému obchodníkovi než akému bola vystavená faktúra,
- podľa vodičov prepravných vozidiel bol tovar expedovaný žalobcom do Maďarska a následne bol bez opracovania prepravený späť na Slovensko, na sklad prvého dodávateľa žalobcu - BE Group s.r.o.,
- plechové tabule dovezené z tretích krajín boli prepravené a uskladnené v Maďarsku skôr, ako ich colný úrad v tuzemsku prepustil do režimu voľný obeh;
- podľa svedkyne F. H. B. v mene maďarských odberateľov ACÉLKER Kft., INKURENCIA Kft., TK- Vas Kft., Vas-Ferro Kft. mali so žalobcom komunikovať rovnaké osoby, pokyny pre maďarský sklad dával konateľ žalobcu;
- konateľ žalobcu dával pokyny maďarskému skladu k následnému pohybu tovaru, pričom vodiči, ani jeho dodávateľia nemali vedomosť o jeho zo zmluvných vzťahov k skladom v Maďarsku,
- v dokladoch žalobcu sa nachádzali vybielené údaje o odberateľovi v certifikátoch od výrobcu (U.S. Steel Košice, s.r.o.), ktoré súviseli s fakturačným pohybom od žalobcu na maďarských zmiznutých obchodníkov,
- rozdiely v objeme finančného vysporiadania faktúr vystavených pre odberateľské spoločnosti a odlišný spôsob účtovania postúpenia pohľadávok prvého odberateľa na druhého maďarského odberateľa,
- maďarské odberateľské spoločnosti nevykonávali reálnu ekonomickú činnosť, vykazovali vysoko stratovú činnosť, u týchto 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.

78. Diskrepancie v cene tovaru, prípadne porušovanie predpisov (v tomto prípade colného práva) sú relevantnými indikátormi ohľadom existencie podvodného konania v reťazci dodania. Za nie menej podstatné správny súd považoval aj spôsob fungovania jednotlivých reťazcov, spočívajúci napr. v dlhodobom neuhrádzaní vystavených faktúr, resp. ich úhrade inými spoločnosťami než odberateľom, skutočné dodanie tovaru iným spoločnostiam než tým, ktoré boli uvedené na faktúre ako odberateľ, rozhodovanie žalobcu o ďalšom osude tovaru v Maďarsku a pod.

79. Zároveň otázku týkajúcu sa prvkov podvodného konania v konaní na strane obchodnej spoločnosti Acelkér Kft možno hodnotiť nie len vo vzťahu k jej odberateľom, ale taktiež vo vzťahu k jej dodávateľom a teda vo vzťahu k samotnému žalobcovi. Hodnotenie týchto prvkov v konaní na strane Acelkér Kft do určitej miery splyva s hodnotením subjektívnej stránky testu daňového podvodu na strane žalobcu.

80. Podľa názoru správneho sudu dokazovanie vykonané v administratívnom konaní bolo dostatočné na prijatie záveru o tom, že na úrovni obchodnej spoločnosti Acelkér Kft sa vyskytol daňový únik za obdobie august 2012, ktorý nebol výsledkom bežného podnikateľského zlyhania, ale predstavoval podvodné konanie na úrovni tejto obchodnej spoločnosti. Z týchto dôvodov považoval splnenie vyššie uvedenej podmienok objektívnej stránky testu daňového podvodu žalovaným za preukázané.

81. Vo vzťahu k subjektívnej stránke testu správca dane najmä zistil, že:

- maďarské odberateľské spoločnosti (ACÉLKER Kft., INKURENCIA Kft., TK- Vas Kft., Vas-Ferro Kft.) boli personálne prepojené osobami - bratmi J. K. a J. L.,
- u žalobcu neboli zistené žiadne opatrenia, ktoré by uplatňoval pri nákupe a predaji hutného tovaru, aby sa vyhol svojmu zapojeniu v účelových fakturačných reťazcoch,
- žalobca neukončil obchodnú spoluprácu s maďarskými odberateľmi z dôvodu neuhradenia faktúr v lehote ich splatnosti;
- už od roku 2011 odberateľská spoločnosť INKURENCIA Kft. za tovar neplatila, respektíve pohľadávky boli postúpené a vysporiadané s oneskorením, napriek tomu žalobca pokračoval v roku 2012 v spolupráci so spoločnosťou ACÉLKER Kft., v ktorej bol konateľom Tóth Bálint a neuplatňoval žiadne preventívne opatrenia na zabezpečenie svojich príjmov voči tejto spoločnosti,
- maďarskí odberatelia pri platbách za tovar uvádzali ako VS odlišné čísla zálohových faktúr, ako predložil žalobca, a tento účtoval tieto platby s odlišnými dátumami,
- žalobca vystavoval písomné povolenia pre maďarské sklady k následnému pohybu tovaru od tých maďarských odberateľov, ktorým vystavoval faktúry s oslobodením od DPH;
- žalobca disponoval dokladmi o následnom pohybe tovaru,
- žalobca mal k dispozícii faktúry medzi prvým a druhým odberateľom, mal teda vedomosť aj o tom, že u prvých odberateľov dochádza k znižovaniu cien tovaru (ACÉLKER Kft., INKURENCIA Kft., METAL XXL Global Kft.).

82. Na základe vyššie uvedených skutočností aj podľa správneho súdu bolo možné konštatovať, že spoločnosť ACÉLKER Kft. konala na pokyn žalobcu, ktorý určoval fakturačný pohyb tovaru na druhých, respektíve tretích odberateľov. Žalobca vystavoval faktúry s oslobodením od DPH na maďarské spoločnosti, ktoré možno označiť za pochybné (týmto chýbalo ekonomické zázemie, boli vysoko stratové a za nakúpený tovar dlhodobo neplatili – v tomto prípade možno prihliadať aj na skúsenosť žalobcu so spoločnosťou INKURENCIA Kft., keďže táto bola s priamym odberateľom ACÉLKER Kft. personálne prepojená prostredníctvom konateľov), ktoré neboli skutočnými príjemcami tovaru. Informácie od zamestnancov žalobcu, od vodičov priamo zúčastnených na preprave toho istého tovaru, tiež okolností o intenzite postupovaných pohľadávok, ktoré boli zistené iba vo vzťahu k sporným maďarským odberateľom poukazujú na to, že žalobca mal prinajmenšom mohol vedieť o rizikosti svojich odberateľov.

83. Na základe vyššie uvedeného správny súd konštatuje, že žalovaný a správca dane preukázali splnenie všetkých podmienok vyžadovaných pre uplatnenie inštitútu daňového podvodu v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vrátane subjektívnej stránky testu daňového podvodu na strane žalobcu.

V.

Záver

84. Podľa § 168 S.s.p. žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

85. Podľa § 175 ods. 1 S.s.p. o nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

86. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 S.s.p., pretože žalobca nemal v konaní ani len čiastočný úspech a keďže 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.

87. Senát Správneho súdu v Košiciach prijal tento rozsudok pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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

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

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

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

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

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