

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: BB-75S/30/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200198  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 12. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Denisa Slivová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2023:6022200198.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Denisy Slivovej a členov senátu JUDr. Petra Molčana a JUDr. Kataríny Petrán Vinczeovej (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: ARKAS, s.r.o., so sídlom Rudohorská 33, 974 11 Bratislava, IČO: 44 262 582, právne zastúpený: Ulianko & partners, s.r.o., so sídlom Nám. SNP 37, 960 01 Zvolen, IČO: 36 856 517, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 01. februára 2022, takto

### rozhodol:

Správny súd v Banskej Bystrici žalobu z a m i e t a .

Žalobcovi nárok 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 :

Priebeh administratívneho konania

Prvostupňové rozhodnutie

1. Daňový úrad Banská ako správca dane rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 02.09.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 2.036,- Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2018. Správny orgán prvého stupňa vykonal u žalobcu v dňoch 07.04.2020 do 31.03.2021 daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2018.

2. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie august 2018 vyhotovil správca dane Protokol č. 100449777/2021 zo dňa 17.03.2021. Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období august 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 9.443,81 Eur, a z toho vo výške 2.180,- Eur z nasledujúcich faktúr od daňového subjektu RUFPRAK s. r. o., A. B. XXXX/XX, XXX XX C. C., IČO: 47 232 102:

- faktúra č. 20180874, interné č. 2682018, dátum dodania: 31.08.2018, základ dane 2.870,- Eur, DPH 20 %: 574,- Eur, suma celkom 3.444,- Eur, predmet fakturácie: pomocné a manipulačné práce pri nakládke a vykládke tovaru;

- faktúra č. 201808075, interné č. 2692018, dátum dodania: 31.08.2018, základ dane: 3.520,- Eur, DPH 20 %: 704,- Eur, suma celkom: 4.224,- Eur, predmet fakturácie: umývanie a čistenie exteriéru os. vozidla – 12 ks, čistenie interiéru a exteriéru os. vozidla – 12 ks, čistenie a údržba vozového parku, dezinfekcia kabín a úložného priestoru – 18 ks, náklady na dopravu;

- faktúra č. 201808076, interné č. 2712018, dátum dodania: 31.08.2018, základ dane: 1.150,- Eur, DPH 20 %: 230,- Eur, suma celkom: 1.380,- Eur, predmet fakturácie: administratívne práce v mesiaci august 2018 a

- faktúra č. 201808077, interné č. 2722018, dátum dodania: 31.08.2018, základ dane: 2.640,- Eur, DPH 20 %: 528,- Eur, suma celkom: 3.168,- Eur, predmet fakturácie: logistické služby – plánovanie trás SR.

3. Správca dane v rámci preverovania obchodov vypočul svedka D. E. –konateľa obchodnej spoločnosti RUFPRAK s. r. o. (ktorá bola v dôsledku rozhodnutia súdu o jej zrušení podľa § 68 ods. 4 písm. b) Obchodného zákonníka z dôvodov podľa § 68b Obchodného zákonníka z obchodného registra ku dňu 27.09.2022 vymazaná), ktorý vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že nevie predložiť žiadne účtovné a daňové dokumenty preukazujúce vykonávanie ekonomickej činnosti obchodnej spoločnosti RUFPRAK s. r. o. v období január 2018 – august 2018. O spoločnosti RUFPRAK s. r. o. uviedol, že mala sídlo v rodinnom dome, kde mala prenajatú jednu miestnosť a o iných priestoroch nevedel. Ďalej uviedol, že spoločnosť nemala hmotný majetok a ani zamestnancov. K svojmu pôsobeniu v danej spoločnosti uviedol, že je na neho napísaná za mesačnú odmenu 300,- Eur, ktorú mu vyplácal Daniel Stanko. K faktúram vystaveným spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. pre žalobcu nevedel uviesť o aký tovar sa jednalo, aké služby, kým a kde boli poskytnuté. K ekonomickej činnosti spoločnosti sa vyjadril, že všetko zabezpečoval F. D.. K úhradám vystavených faktúr sa uviedol, že na bankový účet vedený v G. H. chodili peniaze, pričom účtom disponoval on, ako i F. D., ale peniaze vyberal len F. D..

4. V kontexte vyššie uvedeného správca dane zdôraznil, že v čase dodania zdaniteľných plnení , t.j. august 2018 za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. vystupoval F. D., bez udelenia plnej moci konateľom spoločnosti, pričom štatutár spoločnosti – D. E. nemal žiadnu vedomosť o ekonomickej činnosti spoločnosti. Toto konanie vyhodnotil správca dane ako podvodné.

5. Správca dane sa v rámci preverovania obchodov snažil vypočúť i svedka F. D. – bývalého konateľa obchodnej spoločnosti RUFPRAK s. r. o. Z uvedeného dôvodu mu bolo dňa 20.10.2020 zaslané predvolanie na výsluch svedka č. 101593789/2020 zo dňa 19.10.2020, ktoré mu bolo doručené v zmysle § 31 ods. 4 Daňového poriadku dňa 11.11.2020. Vypočutie svedka sa malo konať dňa 16.11.2020, na ktoré sa svedok F. D. nedostavil. Z uvedeného dôvodu správca dane zaslal Colnému úradu Banská Bystrica žiadosť o predvedenie F. D. G. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 19.11.2020, ktorý dňa 11.12.2020 zamestnancov správcu dane telefonicky kontaktoval a požiadal správcu dane o možnosť vypovedať ako svedok v rámci ústneho pojednávania, ktoré navrhol na deň 11.01.2021 o 8.30 h. na Daňovom úrade Banská Bystrica, pobočka Zvolen, s ktorým správca dane súhlasil. V navrhnutom termíne sa F. D. na ústne pojednávania bez ospravedlnenia nedostavil.

6. Za účelom náležitého zistenia skutkového stavu správca dane nahliadol aj do časti daňového spisu z daňovej kontroly daňového subjektu RUFPRAK s. r. o., vykonávanej na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018, o čom vyhotovil Úradný záznam č. 100232894/2021 zo dňa 05.02.2021. Správca dane nahliadnutím do daňového spisu zistil, že daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. v kontrolovanom výkaze podanom za zdaňovacie obdobie jún 2018 deklaroval ako svojich dodávateľov spoločnosti:

- CARPATHIA CAPITAL, s.r.o., so sídlom Muľa 1, IČO: 36 398 331, ktorej konateľom bol I. J. (spoločnosť zrušená od 07.09.2019) a

- J&G STAVING s.r.o., so sídlom Muľa 1, IČO: 46 676 163, ktorej konateľom bol taktiež I. J. (spoločnosť zrušená od 02.07.2020).

Spoločnosť CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. nepotvrdila dodanie žiadnych zdaniteľných plnení pre daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. a na výzvy správcu dane nereagovala. Posledné daňové priznanie k DPH podala za zdaňovacie obdobie apríl 2018. Registrácia na DPH jej bola zrušená dňom 30.11.2018. Spoločnosť J&G STAVING s.r.o. podala posledné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018. Registrácia na DPH jej bola zrušená dňom 31.10.2018. Konateľ uvedených spoločností I. J. sa na výsluch svedka nedostavil, pričom naň nebol ani predvedený, keďže sa na adrese svojho bydliska nenachádzal.

7. Správca dane nahliadol aj do časti daňového spisu z daňovej kontroly žalobcu vykonanej na DPH za zdaňovacie obdobie október 2018 až december 2018, o čom vyhotovil Úradný záznam č. 100286049/2021 zo dňa 18.02.2021. Správca dane nahliadnutím do daňového spisu zistil, že žalobca na výzvu správcu dane predložil k zdaniteľným obchodom za zdaňovacie obdobie október 2018 až december 2018, ktoré mali byť uskutočnené medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom RUFPRAK

s. r. o. vyjadrenie, že služby uvedené v jednotlivých faktúrach dodala spoločnosť RUFPRAK s. r. o. K dodaniu fakturovaných služieb riadne došlo o čom mali svedčiť objednávky, faktúry a doklady o zaplatení. Jednotlivé zmluvy boli uzatvorené ústne, a to v súlade s príslušnými ustanoveniami Obchodného zákonníka. Objednávky za žalobcu vyhotovovala K. L. E. zo spoločnosti TRANS – POINT SK s.r.o. (v tom čase EK – Ekonomik s.r.o.), pričom služby boli objednávané formou písomných objednávok. Žalobca nevedel označiť osoby, ktoré boli prítomné pri realizácii prác za RUFPRAK s. r. o. osobne. Výstupy za logistické služby odovzdával pán F. D. priamo konateľovi žalobcu – M. N., alebo vedúcemu zamestnancovi žalobcu – O. N.. Odsúhlasovanie množstva a kvality prác mal na starosti za žalobcu konateľ alebo vedúci zamestnanec. Ku kvalite prevedenia prác sa priamo počas niektorých prác vyjadrovali aj šoféri vozidiel. K úhradám faktúr žalobca uviedol, že tieto boli uhrádzané bankovým prevodom. Zároveň žalobca uviedol, že nebol na adrese spoločnosti RUFPRAK s. r. o. a jednal iba s pánom F. D., o ktorom sa domnieval, že je konateľom spoločnosti RUFPRAK s. r. o. Ďalej správca dane z vyššie uvedeného spisu z daňovej kontroly zistil aj rozpory medzi výpoveďou konateľa žalobcu a jeho zamestnancov a výpoveďou konateľa spoločnosti RUFPRAK s.r.o. F. D. ohľadom miesta, kde boli služby vykonávané. P. F. D. sa vo svojej výpovedi zo dňa 23.06.2020 vyjadril, že predmetné služby boli poskytnuté v sídle spoločnosti žalobcu, v tom čase na adrese Q. XX, N. a pán konateľ žalobcu, ako aj svedkovia pán O. N. a pán R. Q. uviedli, že predmetné služby boli poskytnuté v areáli skladu, ktorý patril spoločnosti INMEDIA, spol. s. r. o., na adrese I. I. XXXX, S..

8. Následne správca dane v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október 2018 až november 2018 predvolal ako svedka externú účtovníčku žalobcu, pani T. L. E., ktorá počas svojej svedeckej výpovedi dňa 24.09.2020 k spoločnosti RUFPRAK s. r. o. uviedla, že bola dodávateľskou spoločnosťou žalobcu. Vyjadrila sa, že ako účtovníčka žalobcu štandardným spôsobom preverila dodávateľa, pomocou softwaru, či bola spoločnosť identifikovaná pre DPH, či mala pridelené IČ DPH, či nebola uvedená na tzv. čiernej listine – informačné zoznamy FS SR, cez Obchodný register overila, či predmety plnenia uvedené na faktúrach boli aj predmetom činnosti dodávateľa. Vyjadrila sa, že pri spoločnosti RUFPRAK s. r. o. bolo pri preverovaniach všetko v poriadku. Ako účtovníčka vyhotovovala za žalobcu písomné objednávky na služby, ktoré mal realizovať dodávateľ RUFPRAK s. r. o. Na uvedených objednávkach neboli objednané jednotlivé služby, ale boli to objednávky na dodanie služieb na niekoľko mesiacov, na dobu neurčitú.

9. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane získal dôkazy, že žalobca jednal veľmi nezodpovedne, keď si pri obchodných transakciách neoveril sídlo daňového subjektu RUFPRAK s. r. o. Zároveň si neoveril ani dôveryhodnosť štatutárov. Vždy jednal len so splnomocneným zástupcom spoločnosti RUFPRAK s. r. o. F. D., o ktorom sa domnieval, že je jej konateľom. V čase realizácie deklarovaných plnení nikdy nejednal s konateľom spoločnosti D. E., ktorý bol v tom čase jediným konateľom spoločnosti RUFPRAK s.r.o. Túto skutočnosť si neoveril vo verejne dostupnom Obchodnom registri SR. Žiadnym spôsobom nepreveril, či jedná s osobou oprávnenou za spoločnosť RUFPRAK, s. r. o. Zároveň si žalobca neoveril ani skutočnosť, či spoločnosť RUFPRAK s. r. o. disponuje vhodným materiálo-technickým a personálnym zabezpečením, aby mohla vykonať dodanie tovaru a realizovať predmetné služby. Žalobca opomenul preveriť i to, kto bude služby vykonávať a nezaujímal sa ani o obchodných partnerov RUFPRAK s. r. o., ktorí sa mali podieľať na realizácii predmetných služieb. Správca dane uviedol, že F. D. sa podľa jemu predloženého splnomocnenia splnomocneným zástupcom spoločnosti RUFPRAK s. r. o. stal až dňa 20.11.2018. Predmetnú skutočnosť považoval správca dane za dôkaz o tom, že žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na konaní, ktoré sa javí ako obchádzanie zákona. Správca dane zdôraznil, že skutočnosť, že overenie spoločnosti RUFPRAK s. r. o. zabezpečovala pre žalobcu externá účtovníčka T. L. E., neznamená, že žalobca je zbavený zodpovednosti. Bolo práve na ňom, aby sa uistil o dôveryhodnosti svojho obchodného partnera v postavení dodávateľa.

10. Na podklade odpovedi zo Sociálnej poisťovni zo dňa 04.02.2021 správca dane taktiež zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január 2018 – august 2018 daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. nezamestnával žiadnych zamestnancov.

11. Správca dane vykonaným dokazovaním dospel k záveru, že žalobca neporušil priamo konkrétne ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „Zákon o DPH“), ale mal dôkazy (z údajov z analytického systému kontrolných výkazov, z údajov z informačného systému

Finančnej správy, z ústnych pojednávanií – výsluch svedkov, informácií zo Sociálnej poisťovne) o tom, že zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako je uvedené na faktúrach a správca dane dokázal, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazovalo znaky podvodu, resp. podvodu sa dopustili iné osoby v reťazi spoločností, ktorého súčasťou bol i žalobca.

12. Správca dane nespochybnil, že žalobca si splnil všetky povinnosti v zmysle Zákona o DPH, ale že neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa nestal súčasťou daňového podvodného konania.

13. Správca dane nespochybnil ani existenciu zdaniteľných plnení, ale spochybnil dodanie zdaniteľných plnení žalobcovi spoločnosťou RUFPRAK s. r. o., tak ako do deklaroval žalobca predloženými dokladmi. Správca dane uviedol, že rozsiahlym dokazovaním preukázal, že deklarované zdaniteľné plnenia neboli dodané osobou na faktúre uvedenej, t.j. spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. žalobcovi.

14. Podľa zistení správcu dane, dodávateľ uvedený na preverovaných faktúrach nemal v čase ich vystavenia materiálne, technické, ani personálne vybavenie na vykonávanie fakturovaných zdaniteľných obchodov.

15. Správca dane poukázal na to, že konateľ daňového subjektu RUFPRAK s. r. o. D. E., nevedel uviesť žiadne podstatné skutočnosti k deklaroványm zdaniteľným plneniam, ktoré mal za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. zabezpečovať F. D.. V čase dodania zdaniteľných plnení – služieb (pomocné a manipulačné práce pri nakládke a vykládke tovaru; umývanie a čistenie exteriéru os. vozidla – 12 ks, čistenie interiéru a exteriéru os. vozidla – 12 ks, čistenie a údržba vozového parku, dezinfekcia kabín a úložného priestoru – 18 ks, náklady na dopravu, administratívne práce v mesiaci august 2018, logistické služby – plánovanie trás SR) nebol F. D. osobou oprávnenou konať za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. Spoločnosť RUFPRAK s. r. o. zároveň správcovi dane nepredložila žiadne účtovné doklady a nadobúdacie doklady, ktoré by preukazovali jej vlastnícky vzťah k uvedeným tovarom. Správca dane zároveň konštatoval, že sa mu nepodarilo preveriť dodanie týchto tovarov v subdodávke od spoločnosti CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING s.r.o., avšak skutočnosť, že uvedené spoločnosti nepodali za zdaňovacie obdobie august 2018 daňové priznanie k DPH a kontrolovaný výkaz bolo pre správcu dane dostatočným dôkazom o tom, že pri deklaroványm zdaniteľným plneniach došlo k daňovému úniku.

16. Na základe vyššie uvedených skutočností mal správca dane za to, že preukázal daňový únik na DPH. Zároveň zosumarioval, že z jeho zistení vyplýva, že:

- daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. nepredložil správcovi dane účtovníctvo a faktúry, čím neumožnil správcovi dane preveriť pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2018;
- daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. si v zdaňovacom období jún 2018 a august 2018 na základe informácií z KV DPH uplatnil odpočítanie DPH z prijatých faktúr od spoločnosti CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING s.r.o., ktoré daň nepriznali a neodviedli ju do štátneho rozpočtu;
- daňový subjekt CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. nepodal daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie august 2018, a teda nedeclaroval žiadne dodanie tovarov a služieb pre daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. Spoločnosť CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. nepriznala podľa údajov získaných z dátového skladu Finančnej správy Slovenskej republiky v zdaňovacom období august 2018 žiadne dodanie tovarov a služieb;
- daňový subjekt J&G STAVING, s.r.o. nepodal daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie august 2018, a taktiež nedeclaroval žiadne dodania tovarov a služieb pre daňový subjekt RUFPRAK s. r. o.

17. Správca dane po preskúmaní všetkých predložených dokladov žalobcu, ako aj všetkých informácií a dôkazov získaných v rámci preverovania reálnosti uskutočnenia deklaroványm zdaniteľným obchodov medzi žalobcom a daňovým subjektom RUFPRAK s. r. o. zistil, že v preverovanom prípade žalobca nebol oprávnený odpočítat DPH z vyššie uvedených prijatých faktúr od daňového subjektu RUFPRAK s. r. o.

18. V ďalšej časti prvostupňového rozhodnutia správca dane konštatoval, že skutkový stav vyhodnotil v kontexte judikatúry Európskeho súdneho dvora. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 z obsahu ktorého vyplýva, že „pojmem daňový podvod sa v danej súvislosti stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. s nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú

daň a ďalší si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti“.

19. Taktiež poukázal na to, že „ak sa preukáže, že dodávka bola uskutočnená pre platiteľa, ktorý vedel alebo mohol a mal vedieť, že sa kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, prináleží odmietnuť právo na odpočítanie dane z titulu účasti na podvode (rozsudok č. C-439/04 a C-440/04 vo veci Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL).

20. Správca dane zdôraznil, že v zmysle vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 preukázanie podvodného konania s následkom odopretia nároku na odpočítanie dane z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode zo strany správcu dane vyžaduje kladne zodpovedať na nasledujúce štyri kumulatívne položené otázky:

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

21. Pri hodnotení, či u posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik správca dane uviedol, že spoločnosť RUFPRAK s. r. o. ako aj dodávatelia uvedenej spoločnosti, CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING s.r.o. nepredložili správcovi dane účtovníctvo, neumožnili preveriť plnenia uvedené na faktúrach a nepreukázali, kto zdaniteľné plnenia reálne uskutočnil. Z dôvodu neumožnenia preverenia účtovníctva správcom dane v spoločnosti RUFPRAK s. r. o. správca dane nezistil, či daň uvedená na vystavených faktúrach, za deklarované zdaniteľné plnenia bola zaúčtovaná v účtovníctve, priznaná a zaplatená do štátneho rozpočtu. Správca dane mal za to, že toto konanie viedlo u vyššie uvedenej dodávateľskej spoločnosti k daňovému úniku. U spoločnosti CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING s.r.o. správca dane uviedol, že dokázal, že tieto spoločnosti nepodali daňové priznania k DPH za zdaňovacie obdobie august 2018, nepriznali a neodviedli DPH, a tým došlo k daňovému úniku.

22. Správca dane ďalej skúmal, či ním zistený daňový únik bol spojený s obchádzaním zákona. Poukázal na to, že spoločnosť RUFPRAK s. r. o. nemala ekonomické, materiálne a personálne zabezpečenie pre dodanie fakturovaných zdaniteľných plnení. Nemala vlastné alebo prenajaté prevádzkové priestory a nemala ani technické vybavenie, ktoré by využívala za účelom uskutočnenia ekonomickej činnosti. Jej konateľ D. E. nevedel uviesť nič podstatné o ekonomickej činnosti spoločnosti, nevykonával riadenie spoločnosti a daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. bol zastupovaný v čase dodania tovarov, t.j. v auguste 2018 neoprávnenou osobou, F. D.. Spoločnosť RUFPRAK s. r. o. nepredložila správcovi dane požadované daňové a účtovné doklady, na výzvy správcu dane nereagovala. Konateľ spoločnosti RUFPRAK s. r. o. bol na ústne pojednávanie predvedený. F. D. so správcom dane vykonávajúcim kontrolu DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie august 2018 nespolupracoval. Správca dane mal teda za to, že preukázal, že daňové zvýhodnenie kontrolovaného daňového subjektu získané odpočítaním dane na základe faktúr prijatých od deklarovaného dodávateľa RUFPRAK s. r. o. bolo priamo spojené s obchádzaním zákona, pretože uvedená spoločnosť sa ako dodávateľ žalobcu dopustila daňového úniku.

23. Následne správca dane posudzoval, či deklarované zdaniteľné obchody žalobcu boli spojené s konaním, ktoré malo znaky podvodného konania. Správca dane nespochyboval existenciu zdaniteľných plnení, ale spochybňoval dodanie zdaniteľných plnení žalobcovi zo strany dodávateľa RUFPRAK s. r. o. Preverované dodávky niesli podľa správcu dane prvky konania, ktoré sa javilo ako obchádzanie zákona. Správca dane zdôraznil, že počas výkonu daňovej kontroly získal dôkazy a preukázal, že posudzované zdaniteľné obchody medzi dodávateľom RUFPRAK s. r. o. a žalobcom ako odberateľom súviseli s podvodným konaním. Pri posudzovaní zdaniteľných obchodov – dodanie služieb od deklarovaného dodávateľa RUFPRAK s. r. o. žalobcovi, správca dane poukázal na to, že vypočul konateľa spoločnosti RUFPRAK s. r. o. a nahliadol do časti daňového spisu z daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2018 až december 2018, a získal tak rozhodujúce dôkazy preukazujúce, že posudzované zdaniteľné obchody priamo súviseli s podvodným konaním.

24. Správca dane taktiež skúmal, či žalobca vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zapojil do konania, ktoré malo znaky obchádzania zákona a ktorého sa dopustila spoločnosť RUFPRAK s. r. o. V kontexte uvedeného správca dane preveroval u žalobcu jeho konanie pri zabezpečovaní predmetných plnení, vyhodnocoval všetky predložené doklady, informácie získané pri vykonanom miestnom zisťovaní, informácie získané z informačného systému Finančnej správy a informácie získané z nahliadnutia do časti daňových spisov iných daňových subjektov vo vzájomnej súvislosti a konanie žalobcu vyhodnotil ako neobozretné a neuvážlivé. Správca dane zdôraznil, že žalobca si dostatočne neoveril svojich dodávateľov, neuskutočnil prieskum trhu spoločnosti RUFPRAK s. r. o., nezisťoval, či uvedený dodávateľ mal k dispozícii materiálne, personálne, technické zabezpečenie a odborné znalosti. Uvedené bolo podľa vyjadrenia správca dane dôkazom o tom, že žalobca konal neopatrne a neprijal žiadne opatrenia, ktoré bolo možné od neho rozumne očakávať, aby zabránil svojej účasti na konaní majúcom znaky obchádzania zákona.

25. V ďalšej časti prvostupňového rozhodnutia správca dane zdôraznil, že daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Pokiaľ si platiteľ uplatňoval nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, nepostačovalo iba predloženie faktúry, dodacích listov, ale musel byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Skutočné dodanie tovaru alebo služieb, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu, pri ktorom je platiteľ zaťažovaný dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare, resp. službe vznikla daňová povinnosť, a to nielen po formálnej stránke (vystavenie faktúry), ale je nevyhnuté preukázať aj vecné naplnenie. Správca dane mal za to, že zo strany žalobcu preukázal neprijatie žiadneho rozumného opatrenia na zabránenie svojej účasti na daňovom podvode, aby sa nestal účastníkom takého konania v zmysle bodu 48. Rozsudku ESD č. C-277/14 vo veci PPUH Stehcamp sp. j. U. D., I. D., I. D.. Správca dane zdôraznil, že žalobca mal vyššie uvedené správanie uplatňovať počas podnikania bez časového ohraničenia, bez ohľadu na to, či vedel alebo mal vedieť, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcich právo poskytované zásadou neutrality DPH. Spoločnosť RUFPRAK s. r. o. vzhľadom na preukázané skutočnosti, a to hlavne, že si v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie august 2018 odpočítala daň z dodávateľských faktúr od deklarovaných dodávateľov CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVIN s.r.o., a tieto daň nepriznali a neodviedli, sa podľa vyjadrenia správca dane dopustila daňového úniku a daňového podvodu. Odpočítanie dane z deklarovaných faktúr vystavených daňovým subjektom RUFPRAK s. r. o. pre žalobcu v daňovom priznaní sa tak stalo neoprávnenou daňovou výhodou u žalobcu.

26. Na základe vyhodnotenia vyššie uvedených dôkazov, správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v sume 2.036,- Eur, ktorú si odpočítal z faktúr č. 201808074 (int. č. 2682018), č. 201808075 (int. č. 2692018), č. 201808076 (int. č. 2712018) ač. 201808077 (int. č. 2722018) od spoločnosti RUFPRAK s. r. o. v sume 2.180,- Eur. Dôvodom neuznania dane bola teda správcom preukázaná skutočnosť, že žalobca vedel, alebo mohol vedieť, že prijatím faktúr od spoločnosti RUFPRAK s. r. o. sa zapojil do konania, ktoré malo znaky obchádzania zákona, ktorého sa dopustila vyššie uvedená spoločnosť, pretože pri tomto konaní došlo k daňovému úniku priamo u žalobcu.

#### Druhostupňové rozhodnutie

27. Žalovaný rozhodnutím č. 100207321/2022 zo dňa 01.02.2022 prvostupňové rozhodnutie s poukazom na ust. § 74 ods. 4 Daňového poriadku, konajúc o odvolaní žalobcu, potvrdil. Žalovaný zopakoval skutkový stav zistený správcom dane a po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania, odvolaním napadnutého prvostupňového rozhodnutia, ako aj s obsahom pripojeného spisového materiálu uviedol, že nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchýlil od relevantných záverov obsiahnutých v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia. Mal za to, že tieto závery vytvárali dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku prvostupňového rozhodnutia. Preto sa s ním žalovaný stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci správcom dane za správne. Žalovaný vyhodnotil námietky žalobcu uvedené v odvolaní ako nedôvodné. K námietkam uvedeným v odvolaní uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania postupoval v súlade so zákonom a dbal o to, aby skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Žalovaný zdôraznil, že správca dane

všetky dôkazy získal zákonným spôsobom v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku dôkazmi, ktoré potvrdili prijatý záver správcu dane.

28. Žalobca v odvolaní namietal záver správcu dane, podľa ktorého správca dane zistil podvodné konanie, o ktorom mohol žalobca vedieť, pokiaľ by vykonal dostatočné overenie svojho dodávateľa, spoločnosti RUFPRAK s. r. o. Žalovaný mal za to, že prvostupňové rozhodnutie nebolo vydané v rozpore so zákonom, správca dane za účelom správneho zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane žalobcu postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania, viedol rozsiahle dokazovanie, spoľahlivo zistil skutkový stav a neporušil žiadne práva žalobcu mu zaručené Ústavou Slovenskej republiky. Žalovaný nepovažoval uvedené odvolacie námietky žalobcu za dôvodné a mal za to, že s týmito sa správca dane dostatočne v prvostupňovom rozhodnutí vysporiadal.

29. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí ďalej poukázal na to, že žalobca uviedol, že si splnil všetky povinnosti vyplývajúce mu z príslušných ustanovení Zákona o DPH, Správneho poriadku a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré mu umožnili odpočítať DPH z faktúr vystavených uvedeným dodávateľom, a že predložil správcovi dane všetky relevantné dôkazy o existencii obchodno-právneho vzťahu s touto dodávateľskou spoločnosťou. V kontexte uvedeného žalovaný poukázal na to, že z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že tento nespochybňoval reálne dodanie služieb a tovarov spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. žalobcovi. Preverované dodávky podľa správcu dane niesli prvky podvodu na stupni subdodávateľov spoločnosti RUFPRAK s. r. o. Pochybnosti vyslovené správcom dane smerovali výlučne k subdodávateľom spoločnosti RUFPRAK s. r. o., s ktorým žalobca nemal zmluvný vzťah. Jednalo sa o spoločnosti CARPATHIA CAPITAL s.r.o. a J&G STAVING s.r.o. Podľa žalobcu bolo na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávatelia dopustili podvodného konania alebo nie. Žalobca trval na tom, že žiadne zo skutočností, ktoré zistil správca dane pri kontrole nepreukázali vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho subdodávateľom, ktoré tvorili základný predpoklad pre vyrubenie rozdielu dane. Žalovaný k týmto tvrdeniam konštatoval, že predloženie riadne zaúčtovaných dokladov je len jednou z hmotnoprávnych podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, samotné faktúry, dodacie listy, objednávky a iné doklady, však ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Technicky bolo totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo poskytnuté. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Žalovaný zdôraznil, že podľa ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa na základe zistených skutočností preukázalo, že platiteľ dane sa svojou participáciou zúčastnil na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňalo objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru alebo služby platiteľom dane a hospodárska činnosť. Nebolo preto v rozpore s právom únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré bolo možné od neho požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočnil nemohlo viesť k jeho účasti na daňovom podvode. V kontexte uvedeného žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/97/2009, v ktorom sa uvádza: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj na skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí“. Podľa ustálenej európskej judikatúry (napr. rozsudok ESD C-409/04 vo veci Teleos) a podľa bodu 45 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nebolo v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočnil, nevedlo k jeho účasti na daňovom podvode. V zmysle vyššie uvedeného žalovaný konštatoval, že sa stotožnil so správcom dane, ktorý poukázal na nedostatočnú obozretnosť žalobcu a neoverenie si svojich obchodných partnerov. Žalovaný dodal, že v možnostiach žalobcu bolo overiť si dôveryhodnosť štatutára spoločnosti RUFPRAK s. r. o., avšak práve žalobca tak neučinil. Žalobca si nepreveril osobu F. D., konajúcu za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. a jeho právny vzťah k tejto spoločnosti. V zdaňovacom období august 2018 bol v tom čase jediný konateľ spoločnosti D. E.. F. D., s ktorým žalobca jednal sa stal splnomocneným zástupcom spoločnosti RUFPRAK s. r. o. až dňa 20.11.2018. Ďalej žalovaný uviedol, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce skutočné dodanie tovaru. Vychádzajúc z uvedeného žalovaný poukázal na ďalší rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/41/2018 z ktorého vyplýva, že „ak si daňový subjekt vybral za obchodných partnerov spoločnosti, u ktorých sa nedá preveriť dodanie tovaru a vykonanie služby, nemôže sa potom správca dane stotožniť s dodaním služby tak, ako deklarujú faktúry. Zákon

o DPH ponecháva na vlastnom zvážení každého daňového subjektu, akým spôsobom si preverí splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane“. Taktiež v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 8Sžfk/11/2017 sa uvádza, že „overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužívateľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná lez z dôvodu jej uvedenia na faktúre“.

30. V ďalšej časti napadnutého rozhodnutia žalovaný poukázal na to, že žalobca ako daňový subjekt konal vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak mal žalobca preukázať zodpovedný prístup, mal sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočnenia obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii. Žalovaný uznal, že nebolo v možnostiach žalobcu skúmať, či deklarovaní dodávatelia spĺňali podmienky zdaniteľnej osoby, a či si splnili povinnosti ako podanie daňového priznania a následné uhradenie DPH, avšak v možnostiach žalobcu bolo preveriť si dodávateľské spoločnosti, či disponovali potrebným materiálno-technickým vybavením a potrebným personálnym zabezpečením vzhľadom na náročnosť poskytovaných služieb, čo sa týka časového, technického a odborného hľadiska. Žalovaný mal za to, že správca dane vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti všetky skutočnosti a neuznanie odpočítania dane z vystavených faktúr spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. pre žalobcu za zdaňovacie obdobie august 2018 posúdil na základe toho, že u dodávateľa došlo k zisteniu zapojenia do podvodu v oblasti DPH, t.j. že plnenie, z ktorého si žalobca uplatnil právo na odpočítanie danie bolo spojené s podvodným konaním. Z tohto dôvodu mal i žalovaný rovnako ako správca dane za to, že bolo možné nepriznať žalobcovi právo na odpočítanie dane v zdaňovacom období august 2018 z preverovaných plnení, nakoľko na základe správcov dane získaných dôkazov bolo preukázané, že žalobca o daňovom podvode uskutočnenom u dodávateľa a subdodávateľských spoločností mal, alebo mohol vedieť. Správca dane na základe objektívnych skutočností, ktoré zistil a vyhodnotil jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach dôvodne prijal záver, že žalobca bol súčasťou podvodného reťazca. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane zhodnotil získané dôkazy vo vzájomnej súvislosti tým, že vykonal rozsiahle dokazovanie, nepreniesol dôkaznú povinnosť absolútne na žalobcu. Správca dane skutkový stav vyhodnotil v kontexte judikatúry Európskeho súdneho dvora, ako aj v súlade s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017.

31. V závere napadnutého rozhodnutia žalovaný zhrnul, že mal za to, že správca dane dôsledne preveril skutkový stav, tento vyhodnotil, pričom s vyjadreniami, tvrdeniami a námietkami žalobcu sa dôsledne zaoberal počas daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania. Správca dane postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V súvislosti s výkonom kontroly získal všetky dôkazy zákonným spôsobom v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku. S tvrdením žalobcu, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť, a že dostatočne správcovi dane poskytol presvedčivé dôkazy, na základe ktorých mu mal vzniknúť nárok na odpočet dane žalovaný nesúhlasil. Mal za to, že správca dane sa snažil získať čo najviac objektívnych dôkazov, ktoré potom vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a svoje závery uviedol do prvostupňového rozhodnutia z dostatočne zisteného skutkového stavu a bez logických rozporov. Žalovaný zdôraznil, že správca dane viedol dokazovanie podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, pričom dbal, aby skutočnosti nevyhnuté na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Z obsahu predloženého spisového materiálu a listinných dôkazov pre žalovaného vyplynulo, že posúdenie skutkového stavu a prijatý záver správcu dane boli vecne správne a správca dane postupoval v súlade s Daňovým poriadkom. Správca dane vykonal daňovú kontrolu v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu v súlade s § 44 ods. 1 Daňového poriadku a v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, vrátane jednotlivých dokladov predložených žalobcom vo vzájomnej súvislosti zo zistenými skutočnosťami, ako aj ďalšieho dokazovania. Žalovaný zdôraznil, že správca dane poskytol rozsiahle odôvodnenie svojho rozhodnutia, ktorého štruktúra bola logická, prehľadná a zrozumiteľná. Vo svojom rozhodnutí náležite uviedol skutočnosti, na základe ktorých žalobcovi vyrubil rozdiel dane. Ďalej z odôvodnenia rozhodnutia bolo zrejmé, že správca dane vykonal ústne pojednávanie, miestne zisťovanie, snažil sa predvolať, predviesť a vypočuť svedkov, o všetkom žalobcu oboznámil, niekoľkokrát ho vyzval na predloženie dôkazov, bol súčinný so žalobcom, využil inštitút nahliadania do spisu a získané dôkazy náležite

vyhodnotil. Žalovaný mal za to, že to bol práve žalobca, ktorý neunesol dôkazné bremeno, nakoľko neposkytol správcovi dane dostatočné dôkazy a nepreukázal, že preverované zdaniteľné obchody sa reálne uskutočnili. Správca dane daňovou kontrolou získal také dôkazy, ktoré nenapomohli objasniť sporné dodávky tovarov a služieb, práve naopak, viedli k pochybnostiam, ktoré žalobca nedokázal vyvrátiť.

#### Správna žaloba – žalobné body

32. Včas podanou správnou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca tvrdil ukrátenie na jeho právach z dôvodu nezákonnosti napadnutého rozhodnutia, pričom nezákonnosť rozhodnutia žalovaného a nesprávny postup žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu videl žalobca v tom, že:

- a) napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- b) napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
- c) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- d) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi a
- e) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

33. Žalobca v prvom rade zhrnul skutkový stav zistený správcom dane a uviedol/zopakoval odvolacie námietky a to, ako sa s nimi vysporiadal žalovaný, tvrdiac, že sa s nimi vysporiadal nedostatočne. Namietal, že si splnil všetky povinnosti vyplývajúce mu z príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, Správneho poriadku a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré mu umožňovali odpočítať DPH z faktúr vystavených dodávateľmi. Poukázal na to, že správcovi dane predložil všetky relevantné dôkazy o existencii obchodno-právneho vzťahu so spoločnosťou RUFPRAK s. r. o., pričom aj z výpovede konateľa žalobcu, ako aj z výpovede svedka F. D. malo vyplývať, že spoločnosť RUFPRAK s.r.o. žalobcovi dodala služby uvedené v predmetných faktúrach. Poukázal na to, že z rozhodnutia správcu dane, ako aj rozhodnutia žalovaného vyplýva, že nebolo spochybnené reálne dodanie služieb a tovarov spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. žalobcovi. Preverované dodávky niesli prvky podvodu na stupni subdodávateľa spoločnosti RUFPRAK s. r. o., pričom pochybnosti smerovali výlučne k subdodávateľom spoločnosti RUFPRAK s. r. o., s ktorými žalobca nemal zmluvný vzťah.

34. Žalobca v správnej žalobe ďalej namietal, že hoci správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že pri preverovaní spoločnosti RUFPRAK s. r. o., vychádzal z voľne dostupných informácií a registrov na internete, v rozhodnutí nešpecifikoval, o ktoré voľne dostupné registre na internete sa jednalo. I napriek tomu, žalovaný správnosť postupu správcu dane potvrdil. Navyše správca dane nepreveroval len spoločnosť RUFPRAK s. r. o., ale aj jej dodávateľov, a to pomerne precíznym spôsobom (súčinnosť Finančnej správy Slovenskej republiky, súčinnosť zo Sociálnej poisťovne, súčinnosť poskytovateľmi platobných služieb podľa § 26 ods. 3 Daňového poriadku, získaním informácií zo spisu daňovej kontroly ďalších subjektov), pričom takýto spôsob preverovania žalobca nemal možnosť a právomoc vykonať. Doplnil, že žalobca nemal možnosť preskúmať činnosť a plnenie si zákonných povinností iných podnikateľských subjektov, s ktorými nebol v obchodnoprávnom vzťahu.

35. Žalobca taktiež namietal, že si dostatočným spôsobom preveril svojho dodávateľa, čo potvrdila aj svedecká výpoveď T. L. E. zo dňa 24.09.2020, ktorá v kontrolovanom období vykonávala pre žalobcu účtovnícke služby a jednoznačne potvrdila, že dostatočným spôsobom preverila spoločnosť RUFPRAK s. r. o., pričom nedošlo k zisteniu žiadnych pochybností vo vzťahu k tejto spoločnosti. Preverenie svedkyňa vykonala cez software KROS OMEGA.

36. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný v správnej žalobou napadnutom rozhodnutí potvrdil záver správcu dane o tom, že žalobca nevykonával základné úkony k prevereniu si obchodného partnera a získaniu základných poznatkov o tomto partnerovi. Žalovaný a správca dane teda tvrdili, že žalobca mal preukázať, že nevedel alebo nemohol vedieť, že sa zúčastnil plnenia, ktoré bolo súčasťou podvodu. Žalobca uviedol, že bolo pri tom na správcovi dane zisťovať, či sa spoločnosť RUFPRAK s. r. o. dopustila podvodného konania, alebo nie. Skutočnosť, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia podieľal na plnení, ktoré bolo spojené s daňovým únikom alebo prípadne vedel alebo mohol vedieť, že

ide o podvodné konanie, bolo dôkazným bremenom správcu dane. Žalobca mal za to, že správca dane pri daňovej kontrole nepreukázal vedomosť žalobcu o podrobnostiach dodávok medzi spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. a jeho dodávateľmi, ktoré tvorili základný predpoklad pre vyrubenie rozdielu dane. Žalovaný a správca dane tak vychádzali z vlastných domnievok, že žalobca nevykonal dostatočné opatrenia na preverenie svojho obchodného partnera. Žalobca mal za to, že vykonal všetky dostatočné kroky k prevereniu spoločnosti RUFPRAK s. r. o., ako aj osoby, ktorá za ňu konala. V žiadnom prípade takéto konanie žalobcu podľa jeho názoru nebolo možné považovať za dôkaz o tom, že žalobca mal vedieť o svojej účasti na daňovom podvode.

37. V ďalšej časti žaloby žalobca zdôraznil že, okolnosti ktoré umožňovali správcovi dane a žalovanému vysloviť predpoklad nezákonného alebo podvodného konania, a teda že subdodávateľa spoločnosti RUFPRAK s. r. o. nepodali daňové priznanie za zdaňovacie obdobie august 2018, daň z faktúr vystavených pre spoločnosť RUFPRAK s. r. o. nepriznali, neodviedli a správcovi dane nepredložili v rámci daňovej kontroly vykonávanej u daňového subjektu požadované daňové a účtovné doklady, si žalobca nemal ako preveriť, navyše sa jednalo o okolnosti, ktoré nastali neskôr, a teda v auguste 2018 o nich žalobca nemohol mať žiadnu vedomosť. Jednalo sa pri tom o informácie, ktoré nie sú voľne dostupné a žalobca by ich nezistil, ani keby sa domáhal stretnutia s konateľom svojho dodávateľa spoločnosti RUFPRAK s. r. o., ani pokiaľ by si preveril jeho sídlo.

38. Žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veciach C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012, ako aj na ďalšiu ustálenú judikatúru Európskeho Súdneho dvora v daňových veciach.

#### Vyjadrenie žalovaného k žalobe

39. Podaním zo dňa 12.07.2022 sa k veci vyjadril žalovaný. Uviedol, že žalobou napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane je zákonné a netrpí vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Žalovaný zdôraznil, že v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane v rozsahu požadovanom žalobcom v odvolaní a mal za to, že správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia riadne a dostatočne vyhodnotil jednotlivé dôkazy, na základe ktorých vydal rozhodnutie, pričom postupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku, hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Správca dane podľa vyjadrenia žalovaného dodržal zásahu zákonnosti, chránil záujmy štátu a pritom dbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov žalobcu a iných osôb. Správca dane sa snažil správne a úplne zistiť skutkový stav, zohľadnil všetky žalobcom navrhnuté a predložené dôkazy potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností. Na základe uvedeného žalovaný považoval žalobné námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe za nedôvodné.

40. Vo vyjadrení k žalobe žalovaný ďalej uviedol, že žalobné námietky žalobcu sú totožné s odvolacími námietkami, s ktorými sa žalovaný dostatočne vysporiadal vo svojom rozhodnutí. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že predloženie riadne zaúčtovaných dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, pričom samotné faktúry, dodacie listy a iné doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. V kontexte uvedeného žalovaný poukázal na ustálenú judikatúru Európskeho súdneho dvora, v zmysle ktorej prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa na základe zistených skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou participáciou zúčastnil na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňalo objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru alebo služby platiteľom dane. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

41. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane o nedostatočnej obozretnosti žalobcu. Poukázal pri tom na nedostatočnú obozretnosť žalobcu spočívajúcu v neoverení si svojich obchodných partnerov. Žalobca si dostatočne neoveril svojho dodávateľa, neuskutočnil prieskum trhu, nezískal informácie o dodávateľovi RUFPRAK s. r. o., nezisťoval, či uvedený dodávateľ má k dispozícii materiálne, personálne, technické a odborné zabezpečenie.

42. Daňový subjekt, ako platiteľ dane, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane zo zdaniteľných plnení, musí jasne a jednoznačne vedieť preukázať opodstatnenosť vzniknutého nároku na odpočítanie dane. Žalovaný ďalej uviedol, že v možnostiach žalobcu bolo overiť si dôveryhodnosť štatutára spoločnosti RUFPRAK s. r. o., avšak práve žalobca tak neučinil, nepreveril si osobu F. D., konajúcu za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. a jeho právny vzťah k tejto spoločnosti, hoci bol v rozhodnom čase jediným konateľom spoločnosti D. E.. Žalovaný zdôraznil, že to bol práve žalobca, ktorý nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce skutočné dodanie tovaru. Z dôvodu získania poznatkov a informácií pre správne a objektívne rozhodnutie, správca dane nahliadol do časti daňového spisu z daňovej kontroly žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2018 až december 2018, kde získal informácie, že objednávky za žalobcu uskutočňovala K. L. E., pri realizácii zdaniteľných obchodov vystupoval F. D. a za žalobcu konateľ M. N.. Žalobca nevedel označiť osoby, ktoré boli prítomné pri realizácii prác za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. Ďalej žalovaný poukázal na to, že správca dane vykonal ústne pojednávanie, na ktorom ako svedka vypočul konateľa spoločnosti RUFPRAK s. r. o. D. E., ktorý nevedel uviesť žiadne podstatné skutočnosti k deklarovaným zdaniteľným plneniam, ktoré mal za spoločnosť zabezpečovať Daniel Stanko. Spoločnosť RUFPRAK s. r. o. nepredložila správcovi dane žiadne účtovné doklady a nadobúdacie doklady, ktoré by preukazovali jej vlastnícky vzťah k vyššie uvedeným tovarom. Takisto ani žalobca počas výkonu daňovej kontroly, ani počas vyrubovacieho konania nepredložil relevantné dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti správcu dane a preukázal skutočné dodanie tovaru, jeho pôvod a účel za akým ho žalobca od spoločnosti RUFPRAK s. r. o. nakúpil.

43. V ďalšej časti vyjadrenia k žalobe žalovaný poukázal na to, že nahliadnutím do spisu daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti RUFPRAK s. r. o. za zdaňovacie obdobie jún 2018 správca dane zistil, že v kontrolnom výkaze podanom za preverované obdobie, uvedená spoločnosť deklarovala ako svojich dodávateľov spoločnosti CARPATHIA CAPITAL s.r.o. a STAVING s.r.o. Obe spoločnosti mali rovnakého konateľa, I. J., ktorý so správcom dane nespolupracoval. Tieto spoločnosti podali posledné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie marec a apríl 2018, ich registrácia na DPH bola z úradnej moci zrušená. Žalovaný mal vzhľadom na uvedené za to, že sa žalobca stal súčasťou podvodného obchodného reťazca, keďže spoločnosť RUFPRAK s. r. o. ako priamy dodávateľ žalobcu deklarovala v podanom kontrolnom výkaze zdaniteľné plnenia od spoločnosti CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING s.r.o., ktoré daňové priznania k DPH nepodali a neodviedli daň do štátneho rozpočtu. Z uvedeného dôvodu bol žalovaný toho názoru, že zo strany správcu dane bolo možné nepriznať právo na odpočítanie dane z preverovaných plnení, keďže na základe správcu dane získaných dôkazov bolo preukázané, že žalobca o daňovom podvode uskutočnenom u dodávateľa a subdodávateľských spoločností mal, alebo mohol vedieť. Žalovaný trval na svojom stanovisku, že správca dane uniesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, alebo prípadne vedel alebo mohol vedieť, že ide o podvodné konanie.

44. Žalovaný ďalej poukázal na to, že skutkový stav vyhodnotil v kontexte judikatúry Európskeho súdneho dvora, ako aj judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

45. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe trval na zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia, ako aj na zákonnosti rozhodnutia správcu dane a žalobu navrhol zamietnuť v celom rozsahu a žalobcu zaviazat' znášaním trov konania zo svojho.

Replika žalobcu na vyjadrenie žalovaného

46. V replike zo dňa 11.08.2022 žalobca uviedol, že v celom rozsahu trvá na podanej žalobe a na všetkých skutočnostiach v nej uvedených. Vzhľadom k tomu, že žalovaný trval na žalobou napadnutom rozhodnutí a všetkých dôvodoch v ňom uvedených, žalobca k vyjadreniu žalovaného neuviedol žiadne nové skutočnosti.

47. Žalovaný sa už k replike žalobcu zo dňa 11.08.2022 nevyjadril.

48. Správny súd v Banskej Bystrici bol zriadený zákonom č. 151/2022 Z. z., pričom podľa § 3 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona výkon súdnictva od 1. júna 2023 prešiel z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých bola od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu Trenčína a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej

Bystrici. Vzhľadom na uvedené sa toto konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici vedie už na Správnom súde v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“).

49. Správny súd v Banskej Bystrici vec prejednal bez nariadenia pojednávania podľa § 107 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“), keďže účastníci konania o nariadenie pojednávania nežiadali. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 14.12.2023 v súlade s § 137 ods. 3 SSP s tým, že miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku boli na úradnej tabuli a na webovej stránke súdu oznámené dňa 07.12.2023 (§ 137 ods. 4 SSP).

50. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného ako aj správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, vec prejednal bez nariadenia pojednávania. Po oboznámení sa so žalobou, s vyjadrením žalovaného a s pripojeným administratívnym spisom predloženým žalovaným dospel správny súd k záveru, že správnej žalobe nie je možné priznať úspech.

#### Právny rámec

51. Podľa § 493e zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

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

53. 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.

54. 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.

55. Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

56. 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.

57. 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.

58. 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.

59. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „Zákon o DPH“), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

60. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

61. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

62. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

63. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

64. Podľa ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

#### Posúdenie vecí správnym súdom

66. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrenia žalovaného, vyjadrenia žalobcu, ako aj administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyselnému záveru, že rozhodnutie žalovaného bolo v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného ako aj správcu dane vedúci k vydaniu napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Správny súd konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívnych spisov. Z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce ho k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil. Žalovaný následne preskúmal skutkový stav a postup správcu dane a v napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil.

67. Správny súd poukazuje na to, že vzhľadom na dispozičnú zásadu uplatňovanú v predmetnej veci, nie je súdny prieskum absolútny, ale je vymedzený rozsahom žalobných bodov, t.j. skutkových a právnych tvrdení žalobcu, pre ktoré sa domnieva, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného (aj správcu dane) bolo nezákonné. Úlohou správneho súdu pri výkone správneho súdnictva nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmavať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, či pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou orgán verejnej správy rešpektoval príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

68. Predmetom súdneho prieskumu bolo posúdiť zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, vrátane rozhodnutia správcu dane, ktorým nebolo uznané odpočítanie DPH z preverovaných faktúr vystavených spoločnosťou RUFPRAK, s. r. o. na právnom posúdení veci, že žalobca sa stal súčasťou podvodného reťazca a mohol vedieť alebo mal vedieť, že svojím konaním sa zúčastňuje na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH.

69. Úlohou správneho súdu, teda bolo v zásade zodpovedať na spornú otázku, či v daňovom konaní zistený skutkový stav vytváral dostatočný podklad pre záver, že žalobca, s ohľadom na zistené okolnosti mohol a mal vedieť, že sa stal súčasťou daňového podvodu ohľadom plnení od dodávateľa RUFPRAK s. r. o.

70. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú právnu úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Judikatúra Súdneho dvora rozlišuje medzi zneužitím práva a podvodom na DPH, pričom v zásade v oboch prípadoch je účelom takéhoto konania nedovolené profitovanie zo spoločného systému DPH.

71. Daňový podvod je teda judikatúrou definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia (viď napr. rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky z 30.01.2018, č.j. 5Afs 60/2017-60).

72. Daňový podvod bol predmetom opakovaného posudzovania zo strany Súdneho dvora EÚ a správny súd v tejto súvislosti odkazuje i na jeho súvisiacu judikatúru, napr. rozsudky vo veci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd. Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, vo veci C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling alebo vo veci C-80/11 a C-142/11, Mahagäben Kft a P. F..

73. Pri daňových podvodoch je spravidla možné konštatovať, že transakcie uskutočnené v rámci takéhoto podvodu nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, vrátane právnej, odchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 21.04.2022, č.j. 10Afs 479/2021-56).

74. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/10/2021 zo dňa 23.06.2023 (bod 26), tak ako už Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 stanovil, že pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel z 06.07.2006, C – 439/04. Odborná literatúra tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré si vo svojej rozhodovacej činnosti osvojil aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/52/2020 zo dňa 26.05.2022) a ktoré znejú nasledovne:

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

75. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal test v zmysle vyššie uvedených otázok. Výsledkom bol záver, že žalobca sa nevedome zapojil do podvodu, o ktorom ale mal alebo mohol vedieť vzhľadom na okolnosti kontrolovaných obchodov, pokiaľ by bol vykonal opatrenia za účelom uistenia sa, že sa svojím plnením nezúčastní na plnení, ktoré je súčasťou podvodu.

76. Vo vzťahu k dodávateľským faktúram od spoločnosti RUFPRAK, s. r. o. žalobca namietal, že preverované dodávky nesú prvky podvodu na stupni subdodávateľov spoločnosti RUFPRAK, s. r. o., keď pochybnosti smerujú výlučne k subdodávateľom spoločnosti RUFPRAK, s.r.o., a to spoločnostiam CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING, s.r.o., s ktorými však žalobca nemal zmluvný vzťah. V tejto súvislosti tiež namietal, že nemal možnosť preskúmať a overiť činnosť a plnenie si zákonných povinností iných podnikateľských subjektov, s ktorými nebol v obchodnoprávnom vzťahu. Zástupca konateľa dodávateľa spoločnosti RUFPRAK, s. r. o. pritom potvrdil reálne dodanie fakturovaných plnení žalobcovi.

77. Správny súd k uvedenému uvádza, že správca dane, ani žalovaný nespochybňovali, že žalobca si splnil všetky povinnosti v zmysle Zákona o DPH, že by k dodaniu fakturovaných plnení nedošlo, ale tvrdili, že žalobca neprijal všetky opatrenia, aby sa nestal súčasťou daňového podvodného konania.

78. Z obsahu administratívneho spisu, z vykonaného dokazovania vyplynul záver, že daňový únik vznikol tým, že spoločnosti CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING, s.r.o., ktorých konateľom bol I. J., a ktoré boli dodávateľom pre spoločnosť RUFPRAK, s. r. o. nepodali daňové priznania za zdaňovacie obdobie august 2018, daň z predmetných faktúr vystavených pre spoločnosť RUFPRAK, s. r. o. nepriznali a neodviedli. Predmetný tovar a služby boli následne fakturované žalobcovi v zdaňovacom období august 2018. Subdodávatelia nepredložili správcovi dane požadované daňové a účtovné doklady

a konateľ spoločností sa na výsluch nedostavil. Konaním spoločností CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING, s.r.o., tým, že v zdaňovacom období august 2018 nepodali daňové priznanie k DPH a dodanie tovaru a služieb nepriznali, došlo k narušeniu riadneho fungovania spoločného systému DPH. Obom týmto spoločnostiam bola ukončená registrácia na DPH z úradnej moci, pričom posledné daňové priznanie podala spoločnosť CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. za zdaňovacie obdobie apríl 2018 a spoločnosť J&G STAVING, s.r.o. za marec 2018. Správca dane správne identifikoval, na ktorom stupni v reťazci došlo k vzniku daňového úniku, a že sa tak stalo dôsledkom podvodného konania u spoločností, ktoré boli dodávateľom dodávateľa žalobcu. Zdaniteľné obchody žalobcu boli s týmto konaním spojené, keďže daňové plnenia boli reálne žalobcovi dodané. Zároveň však bolo zistené, že preverované dodávky niesli prvky podvodu na DPH na predchádzajúcom stupni v reťazci medzi subdodávateľmi a dodávateľom žalobcu.

79. Správny súd nepovažoval za problematické z hľadiska dôkaznej situácie vysporiadanie sa s prvými tromi otázkami v zmysle záverov rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/10/2021 (bod 26). Za kľúčové a zároveň za najnáročnejšie z hľadiska dôkaznej preukaznosti považoval správny súd zodpovedanie na štvrtú otázku, pričom len v prípade kladných odpovedí na všetky štyri otázky, mohol byť správcom dane odopretý nárok na odpočet DPH z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Podľa žalovaného správca dane uniesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočnosti, že žalobca vedel alebo vzhľadom na okolnosti mohol a mal vedieť o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode.

80. Zo žaloby vyplýva, že žalobcovi bola zrejma skutočnosť, že dôkazné bremeno preukázať, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré bolo spojené s daňovým únikom, respektíve s daňovým podvodom, bolo na správcovi dane. Spochybňoval však neunesenie tohto dôkazného bremena. Tvrdil, že správca dane pri daňovej kontrole nepreukázal vedomosť žalobcu o podrobnostiach dodávok medzi spoločnosťou RUFPRAK, s. r. o. a jeho dodávateľmi, ktoré tvorili základný predpoklad pre vyrubenie rozdielu dane. Správny súd k tomu uvádza, že u žalobcu mal preukázanú minimálne nevedomú nedbanlivosť (rovnako ako i správca dane a žalovaný). Žalobca si nedostatočne overil svojho obchodného partnera – dodávateľa RUFPRAK, s. r. o., teda, nevykonal úkony, resp. neprijal také kontrolné opatrenia, ktoré bolo možné od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa svojou účasťou nezapojí do daňového podvodu v reťazci.

81. Postup správcu dane bol správny, keď sa zameril na hodnotenie skutkovej otázky, či žalobca mohol a mal vedieť, že sa prijatím plnenia zapojil do reťazca spoločností, poznačeného daňovým podvodom, keď zisťoval preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré v rámci zachovania obozretnosti daňový subjekt prijal alebo mal prijať, aby zabránil hoci aj nevedomej účasti na daňovom podvode. Tieto opatrenia nie sú všeobecne definované a posudzujú sa individuálne s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu. Správny súd považoval obranu žalobcu, resp. tvrdenia o nemožnosti (vzhľadom na obmedzené možnosti napr. v porovnaní s daňovými orgánmi) preveriť si dodávateľa RUFPRAK s. r. o., ako aj tvrdenia, že urobil potrebné opatrenia, z ktorých nezistil žiadne pochybnosti vo vzťahu k jeho priamemu dodávateľovi, za účelové. V zhode so stanoviskom žalovaného (i správcu dane) aj správny súd zastáva názor, že zistenia daňových orgánov poskytli dostatočné východiská pre právne posúdenie veci, že žalobca sa stal nevedome, nedbanlivostným konaním účastný na daňovom podvode v reťazci, a že pokiaľ by bol urobil všetky opatrenia (majúce najmä preventívnu povahu), ktoré bolo možné od neho rozumne požadovať, musel by o tom vedieť.

82. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že odpočítanie DPH nemožno odmietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré bolo od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že transakcia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej účasti na daňovom podvode (C-285/11 Bonik). V zmysle judikatúry Súdneho dvora tiež prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom, aby zamietli priznanie práva na odpočet, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukázalo, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (body 35 a 37 rozsudku C-285/11 Bonik). Nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré je od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (C-409/04 Teleos, C-439/04). Obozretný daňový subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti (C-80/11, C-142/11 bod 60).

83. Neuznať odpočítanie DPH možno teda aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Odmietnuť odpočítanie DPH však nemožno takej zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a zároveň prijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. To však nebol prípad žalobcu, ktorý preukázateľne neprijal žiadne takéto opatrenia. Oba predpoklady pre nemožnosť odmietnutia odpočítania DPH, teda konanie daňového subjektu v dobrej viere a prijatie všetkých opatrení, musia byť splnenú súčasne. Pokiaľ by súd aj uznal tvrdenia žalobcu, že konal v dobrej viere, ak uveril (nadobudol presvedčenie), že jeho dodávateľ je spoľahlivým obchodným partnerom, keďže navonok sa nedalo rozpoznať podvodné konanie na predchádzajúcom stupni v reťazci pri transakciách medzi jeho dodávateľom RUFPRAK, s. r. o. a spoločnosťami, ktoré boli dodávateľmi pre RUFPRAK, s. r. o., určite nebola splnená druhá podmienka, že prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

84. Žalobca sa spoľahal len na externú účtovníčku, ktorá mala preveriť dodávateľa. Pokiaľ žalobca namietal, že preverenie externou účtovníčkou T. L. E. bolo dostatočným, pričom jej preverením nedošlo k zisteniu žiadnych pochybností vo vzťahu k spoločnosti RUFPRAK, s. r. o., správny súd sa s takýmto konštatovaním nestotožnil. Žalobca si sám osobne nikoho nepreveroval, keby tak konal, zistil by skutočnosti, ktoré vyšli najavo pri daňovej kontrole, resp. dokazovaním v nasledujúcom vyrubovacom konaní. Žalobca sa mal prirodzene zaujímať, prečo koná za dodávateľa niekto iný ako je konateľ zapísaný v obchodnom registri, keďže ako sám konateľ žalobcu O. N. uviedol, jednal výlučne s F. D., a nie so D. E., ktorý sa k obchodnému vzťahu so žalobcom bližšie vyjadriť nevedel a k svojmu pôsobeniu v spoločnosti RUFPRAK s. r. o. uviedol, že je na neho napísaná za mesačnú odmenu 300,- Eur. Správny súd pritom ale netvrdí, že by konateľ žalobcu nemohol poveriť zastupovaním na konanie v mene spoločnosti inú osobu (§ 15 ods. 1 Obchodného zákonníka), avšak v takom prípade by si mal overiť rozsah oprávnenia poverenej osoby, či nedochádza k prekročeniu jej právomoci. Správny súd v kontexte vyššie uvedeného poukazuje na to, že k záveru o nesplnení prevenčnej povinnosti daňového subjektu, ktorú mal splniť, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, je možné dospieť aj v prípade, ak nedošlo k primeranému zisteniu si skutočností týkajúcich sa oprávnenia fyzickej osoby konať v mene potencionálneho dodávateľa, ktorá voči daňovému subjektu ako jediná vystupuje v mene tohto dodávateľa a uzaviera s ním zdaniteľný obchod (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/26/2021). Rovnako prirodzene sa mal žalobca zaujímať, či dodávateľ disponuje materiálnym a personálnym vybavením na dodanie fakturovaných plnení. Nijako, okrem tvrdeného preverenia externou účtovníčkou, žiadnym iným spôsobom nezisťoval žalobca informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľal nadobudnúť tovar/služby, aby sa tak uistil o jeho spoľahlivosti. Sám žalobca teda nevykonal žiadne preventívne a kontrolné opatrenia, tieto vykonala len externá účtovníčka. Nepostačuje pritom samotné oboznámenie sa so zápisom v obchodnom registri, ak tieto zápisy nie sú porovnané so skutočnosťou. Pokiaľ by k tomu tak došlo, musel by žalobca zistiť, že konateľ zapísaný v obchodnom registri v zásade neplní osobne funkciu konateľa, čo ho malo priviesť k zvýšenej opatrnosti, obozretnosti, k intenzívnejšiemu záujmu o dodávateľa, preveriť si jeho pozíciu, preveriť si jeho podnikateľské aktivity ako sú realizované, prostredníctvom koho, mal sa kontaktovať so zapísaným konateľom v obchodnom registri. Zistil by, že dodávateľ nemal žiadnych zamestnancov, nemal materiálne vybavenie, čo by viedlo k ďalším zisteniam, že dodávateľ plnenia nebol schopný poskytnúť sám, ale poskytol ich prostredníctvom subdodávateľov. Správny súd pritom súhlasí, že žalobca nedisponoval právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojho dodávateľa, avšak rozhodne má právo pýtať sa svojho dodávateľa na jeho subdodávateľov, na pôvod tovaru, resp. kto a akým spôsobom poskytne služby.

85. Ani výpoveď svedkyne T. L. E. nevyznela v prospech žalobcu, ak sa vyjadrila, že pred začatím spolupráce s dotknutým dodávateľom žalobcu, spoločnosť RUFPRAK, s. r. o. overila iba výpisom z obchodného registra a prostredníctvom bližšie nešpecifikovaného softvéru, pričom nezistila žiadne pochybnosti o tejto obchodnej spoločnosti. Nemožno vyvodiť, že by takýmto spôsobom došlo k naplneniu požiadavky na prijatie predpokladaných relevantných preventívnych a kontrolných opatrení zo strany žalobcu. Svedčí to skôr, v spojení s vyjadrením konateľa žalobcu, že ním zvolený kontrolný mechanizmus nebol dostatočne účinný, ak ho vôbec možno označiť za uplatnený kontrolný mechanizmus, ktorý predpokladá judikatúra Súdneho dvora EÚ s cieľom boja proti zneužívaniu jednotného systému DPH.

86. Ako už bolo vyššie uvedené, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať a aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Správny súd mal za to, že za také opatrenia, ktoré bolo možné od žalobcu v predmetnej veci rozumne požadovať, boli aj kontrolné opatrenia ohľadom dodávateľov spoločnosti RUFPRAK s. r. o. vzhľadom na okolnosti veci, t.j. v prípade zistenia, že jeho priamy dodávateľ spoločnosť RUFPRAK, s.r.o. nedisponovala personálnym ani materiálnym vybavením, aby mu mohla dodať tovar, či poskytnúť fakturované služby.

87. Judikatúra Súdneho dvora predpokladá, aby aj samotný daňový subjekt bol vo vlastnom záujme obozretný, aby sa uistil, že sa nebude podieľať na daňovom podvode, vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť DPH. Správny súd považoval postoj žalobcu za nedostatočne obozretný, svedčiaci o ľahkovážnom konaní v podnikateľskom prostredí, v dôsledku ktorého sa sám vlastným nedbanlivostným počínaním vystavil riziku zapojenia do reťazca podvodných plnení. Z vykonaného dokazovania, aj z výpovede samotného konateľa žalobcu vyplynulo, že sám žalobca neprijal žiadne preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré v rámci zachovania obozretnosti mal prijať, aby zabránil svojej vedomej alebo nevedomej účasti na daňovom podvode. Tie, ktoré boli realizované prostredníctvom externej účtovníčky sa ukázali ako nepostačujúce.

88. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že správca dane pri preverovaní spoločnosti RUFPRAK, s. r. o. vychádzal z voľne dostupných informácií a registrov na internete, pričom v rozhodnutí nešpecifikoval, o ktoré voľne dostupné registre ide, správny súd nepovažoval ani túto žalobnú námietku žalobcu za relevantnú privodiť zrušenie napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k uvedenej námietke správy súd ďalej dopĺňa, že sa jedná o všeobecnú námietku, zároveň účelovú, ak žalobca nenamietal samotné zistené skutočnosti z takéhoto zdroja, avšak namietal len spôsob, ktorým správca dane získal informácie ohľadom dodávateľa RUFPRAK, s. r. o., ktoré vyhodnotil v rámci vykonaného dokazovania.

89. O náhrade trov konania vo vzťahu k žalobcovi rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že mu náhradu trov konania nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný.

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

#### **Poučenie:**

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

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

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

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

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:

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

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

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