

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/30/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200121  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 11. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Radičová  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3022200121.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Radičovej a členov senátu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. a JUDr. Márie Vrtochovej, v právnej veci žalobcu: eurotrucks, s. r. o., so sídlom Račianska 88B, 831 02 Bratislava - mestská časť Nové Mesto, IČO: 44 823 291, právne zastúpený: Advokátska kancelária KONCOVÁ & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Kpt. Jaroša 1312/29, 911 01 Trenčín, IČO: 47 256 907, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100464410/2022 zo dňa 11. marca 2022, takto

### rozhodol:

Správny súd žalobu **z a m i e t a**.

Žalovanému náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### odôvodnenie:

1. Správnu žalobou doručenu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) dňa 19.04.2022 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v záhlaví uvedeného rozhodnutia žalovaného (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj ako „správca dane“) č. 101792308/2021 zo dňa 23.09.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi podľa

§ 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubený rozdiel dane v sume 84.139,33 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2017.

2. Podanou správnu žalobou sa žalobca domáhal zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane ako aj napadnutého rozhodnutia žalovaného z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. d), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žalobca poukazoval na tvrdenie správcu dane, že dôkazy nasvedčujú skutočnosti, že spoločnosť AstraiaS s.r.o., so sídlom Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava, IČO: 50 257 641 (ďalej len „AstraiaS s.r.o.“) rovnako ako predchádzajúci dodávateľ OFN s.r.o., so sídlom Rožňavská 7, 831 04 Bratislava, IČO: 47 491 426 (ďalej len „OFN s.r.o.“) bola medzi zahraničných dodávateľov a žalobcu vložená účelovo, za účelom zníženia výslednej daňovej povinnosti žalobcu, ktorému by v prípade priameho nákupu od zahraničných dodávateľov vznikla vysoká daňová povinnosť pri predaji motorových vozidiel v tuzemsku, nakoľko túto by si nemohol kompenzovať s odpočtom dane na vstupe. Z výpovedí viacerých svedkov vyplýva, že spoločnosť AstraiaS s.r.o. pokračovala v činnosti po zaniknutej spoločnosti OFN s.r.o., pričom žalobca nemal odlišné požiadavky na spoločnosť AstraiaS s.r.o. oproti spoločnosti OFN s.r.o. s výnimkou toho, aby dostali komplet dokumentáciu ohľadom áut, chceli zo všetkého kópie. Správca dane uzavrel, že z vykonaného dokazovania nie je sporné, že žalobca nadobudol preverované motorové

vozidlá, no vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že k obchodným transakciám došlo tak, ako sú deklarované - hlavným dôvodom uskutočnenia ekonomických činností medzi žalobcom a jeho obchodným partnerom AstraiaS s.r.o. bolo získanie daňového zvýhodnenia. Správca dane a žalovaný svojimi hypotézami o možnom/nemožnom spôsobe podnikania v oblasti dovozu motorových vozidiel porušuje voľný trhový mechanizmus fungovania podnikania, žiadny právny predpis v rámci legislatívy SR a ani EÚ nemôže obmedzovať podnikateľskú stratégiu, ktorej základným predpokladom je dosahovanie zisku. Znižovanie daňovej povinnosti na vstupe je prirodzeným a zákonným mechanizmom uplatňovania režimu DPH. Obstarávanie vozidiel prostredníctvom dodávateľov, ktorí sa zaoberajú dovozom vozidiel z iných členských štátov, je v rámci európskeho spoločenstva neoddeliteľnou súčasťou trhového mechanizmu, z tohto dôvodu odôvodnenie rozhodnutia nezakladá princíp zákonnosti rozhodnutia, v danej časti je nepreskúmateľné a nezákonné. Podľa správcu dane žalobca účelovo zaradil dodávateľskú firmu do reťazca obchodných partnerov, pričom mal získať daňovú výhodu. Ak by sa tvrdenie žalovaného a správcu dane ako správneho orgánu potvrdilo aj správnym súdom, išlo by o zásadný precedens v daňovej oblasti pri uplatňovaní nárokov na odpočet DPH, v takomto prípade by sa vyslovene jednalo o porušenie princípov režimu DPH. Ak by aj správny súd a následne súd kasačný prijal uvedené právne formulácie, potom by žiadny podnikateľský subjekt nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane na vstupe v prípade, ak by akákoľvek dodávateľská spoločnosť v zmysle objednávky nadobudla tovar z iného členského štátu, správne orgány by automaticky vylúčili právo odpočítať daň, nakoľko by tvrdili, že ide o obchádzanie zákona. Uvedené formulácie nemôžu byť podkladom pre zamietnutie práva na odpočet.

3. Žalobca je toho názoru, že si riadne preveril existenciu dodávateľa, keď pred začatím akejkoľvek obchodnej spolupráce s dodávateľom požadoval od dodávateľa predloženie všetkých dokladov, ktoré zákony v SR vyžadujú a dodávateľom poskytnuté a zdokladované informácie žalobca následne verifikoval z verejne dostupných zdrojov. Taktiež žalobca nemal dôvod spochybňovať hodnovernosť svojho dodávateľa, keďže osoby pôsobiace u dodávateľa poznal z predchádzajúcej spolupráce. Dodávateľ vo svojom mene zaobstaral v inom členskom štáte požadované vozidlá, ktoré si žalobca určil a vybral podľa potrieb zákazníka, dodávateľ vystupoval v obchodných transakciách v rámci EÚ vo svojom mene a na svoj účet, tvrdenia o nadobudnutiach potvrdili aj zahraniční dodávateľia a aj samotný dodávateľ a svedkovia, ktorí sa na obchode zúčastnili (viď svedecké výpovede), tovar bol dodaný v požadovanej miere žalobcu. Ak by aj dodávateľ spáchal daňový delikt, správca dane mal vyviesť právnu zodpovednosť v jeho mene, nie presunúť ju na žalobcu bez zavinenia, takýto postup je často odmietaný aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

4. Uvedené plne zodpovedá štandardne požadovaným krokom pre preverenie existencie dodávateľa pred začatím obchodnej spolupráce. Žalobca pri nadviazaní obchodného vzťahu s dodávateľom postupoval v súlade s bežnou obchodnou praxou. Podmienky, ktoré môžu byť objektívne kladené na žalobcu, nemôžu byť rozširované o svojvoľné špekulácie o tom, že ak by obchodná spolupráca prebehla priamo cez zahraničného dodávateľa, žalobca by potom postupoval správne podľa správcu dane a žalovaného. Tiež nemožno považovať „oznámenie“ správcu dane za relevantný podklad, na základe ktorého by mal žalobca vykonávať svoje podnikateľské aktivity. Samotné oznámenie správcu dane nezakladá žiadnu povinnosť žalobcu vo vzťahu k svojmu obchodnému partnerovi, jedná sa len o subjektívne presvedčenie správcu dane. Žalobca má v tejto súvislosti za to, že aj s ohľadom na predchádzajúce konania vedené Krajským súdom v Trenčíne (13S/58/2021, 11S/52/2021, 13S/70/2021) v rámci ktorých bol v konečnom dôsledku žalobca úspešný a rozhodnutia správcu dane a žalovaného boli zrušené a vrátené na ďalšie konanie, sa správca dane a žalovaný zaslaním „oznámenia“ žalobcovi len snažili pripraviť dôkaznú pozíciu pre prípadné ďalšie (toto) konanie. Podľa názoru žalobcu nemožno pripustiť aby správca dane takýmto postupom zasahoval do ústavou garantovaného práva vyjadreného v článku 35 ods. 1 Ústavy SR. Pokiaľ sa správca dane svojvoľne rozhodol oznámiť určité skutočnosti, resp. subjektívne tvrdenia správcu dane, pričom podľa názoru žalobcu je takéto konanie „nad rámec právomoci správcu dane“ konal správca dane v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR. Pokiaľ by teda súd v tomto konaní považoval za podstatný dôkaz práve oznámenie správcu, tento dôkaz žalobca považuje za neprípustný.

5. Žalobca ďalej poukázal na tvrdenie o zneužívajúcom konaní, ktoré vzniklo podľa žalovaného a správcu dane z dôvodu, že „ak by nenastalo zneužívajúce konanie platiteľa, ako priamy odberateľ motorových

vozidiel z iného členského štátu, by nadobudnutie týchto motorových vozidiel musel sám zdaníť a daň odvieť do štátneho rozpočtu; zároveň by si mohol túto daň aj odpočítať, nakoľko motorové vozidlá obstaral za účelom ďalšieho predaja, ku ktorému v skutočnosti aj došlo." Žalobca uviedol, že skutočnosti, ktoré žalovaný a správca dane citujú sú bežným režimom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu, nakoľko pri nadobudnutí vzniká daňovo neutrálny režim, nejde o nič výnimočné, pričom samozdaňujúca daň sa rovná odpočítanej dani. Žalobca však daň dodávateľovi za zrealizované dodanie zdaniteľného plnenia v tuzemsku riadne zaplatil

a tým ju aj dodávateľ bol povinný do štátneho rozpočtu odvieť. Zároveň si žalobca túto daň v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) odpočítali, obdobne ako v režime samozdanenia podľa § 11 zákona o DPH pri nadobudnutí z iného členského štátu (rozdiel je iba v tom, že pri nadobudnutí dochádza k „umelému“ zdaneniu nadobudnutej dodávky miesto dodávateľa, čo ale vyplýva z inej právnej úpravy), daň z predaja motorových vozidiel v tuzemsku žalobca musel pri vystavení faktúry za predaj do štátneho rozpočtu odvieť (vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH). Uvedené spôsoby sú však v kompetencii samotného podnikateľského subjektu a zákon o DPH obe ako zákonné pripúšťa. Nemožno však správcom dane povinne „nastoliť“ režim výberu zdanenia, nakoľko je zákonom prípustný a líši sa len spôsobom obchodnej transakcie. Žalobca však postupoval podľa platných právnych predpisov uvedených v nasledovných ustanoveniach zákona o DPH, neporušil žiadne ustanovenie zákona o DPH, vykonávaná aplikácia podľa správcu dane a jej aplikácia na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifaxplc. so záverom, že zneužitie práva predstavuje v danom prípade vytvorenie umelej konštrukcie zbavenej hospodárskej reality je podľa žalobcu absurdná.

6. Žalobca citujúc § 8 ods. 1 písm. a), § 11 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a b) zákona o DPH uviedol, že má za preukázané, že „prvo-nadobúdateľom," ktorému bol tovar odoslaný alebo prepravený do tuzemsku z iného členského štátu a ďalej nadobúdateľom, ktorý bol identifikovaný pre daň v inom členskom štáte, je nezameniteľný a z dôkazov, ktoré získal správca dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj ako „MVI“) bola to spoločnosť AstraiaS s.r.o. a nie žalobca. Táto skutočnosť je nezameniteľná a preukazuje, kto v skutočnosti prevzal v zahraničí predmet zdaniteľného plnenia, ktorý bol následne predmetom ďalších prihlasovacích konaní v tuzemsku. Preto žalobca odmieta hypotézu správcu dane a žalovaného o tom, že bol „prvo“ nadobúdateľom v tuzemsku z iného členského štátu, táto konštatácia opäť robí odôvodnenie rozhodnutia nepreskúmateľným pre nedostatok dôvodov. Zistenia správcu dane a závery z nich plynúce, ktoré nasvedčujú, že žalobca komunikoval na priamo s dodávateľom v inom členskom štáte (ešte v rámci spolupráce s predchádzajúcou spoločnosťou OFN s.r.o.), z ktorých vyvodzuje svoj záver o získaní daňovej výhody sú nepreskúmateľné. K vysvetleniu obchodných vzťahov žalobca uviedol, že je bežnou obchodnou praxou, že odberateľ si prostredníctvom centrálnych stránok vyhľadá požadované motorové vozidlo, v našom prípade napr. prostredníctvom portálu [www.mobile.de](http://www.mobile.de) <<http://www.mobile.de>>, ktorá zastrešuje ponuky v rámci celej Európskej únie. Po vybratí požadovaného vozidla sa spustí celý proces preverovania tzn., či je vozidlo v pôvodnom stave, či bolo upravované, či spĺňa aktuálne technické normy, či nie je zaťažené právnou ťarchou a pod., takáto komunikácia prebieha prostredníctvom elektronickej komunikácie - prostr. emailu, po zistení požadovaných informácií a odsúhlasení cenovej ponuky (náklady na prepravu, prihlásenie a podobne) žalobca zasiela požiadavku na prepravu a dovoz predmetného vozidla z iného členského štátu na svojho dodávateľa (AstraiaS s.r.o.), ktorý bezprostredne zabezpečí jeho nadobudnutie a samotnú prepravu vykoná vo svojom mene a na svoj účet. Po dovezení vozidla je dodávateľovi prevedená finančná čiastka, ktorá vyplýva z vystavenej faktúry

a ktorá zahŕňa prepravné náklady a cenu za samotné vozidlo, faktúra je vystavená s tuzemskou DPH, túto musí žalobca uhradiť v plnej výške, to znamená, že vrátane DPH. Spôsob ktorým realizujeme obstaranie vozidiel je pre žalobcu logický a ekonomicky opodstatnený, nakoľko nie je potrebné na vlastné náklady zabezpečovať osoby, ktoré prepravu realizujú a s tým spojené mzdové a odvodové náklady, ďalej nemusí zabezpečovať logistiku, mýtnu poplatky a platiť daň z motorových vozidiel, ktoré by musel žalobca inak znášať. Hypotetická predstava žalovaného a správcu dane o nadobudnutiach motorových vozidiel z iného členského štátu „napriamo z EÚ“ je pre žalobcu nerentabilná, komplikovaná a nelogická. Pokiaľ právny poriadok v SR umožňuje zabezpečiť služby prostredníctvom dodávateľov, tak podľa názoru žalobca nemá povinnosť obchodovať inak ako v danom prípade.

7. Podľa žalobcu vzniká daňová povinnosť na strane dodávateľa, tá v danom prípade vznikla, bola zaplatená žalobcom v premietnutej cene. Žalobca splnil aj zákonnú podmienku uvedenú v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Vo vzťahu

k predmetnému dodávateľovi žalobca zachoval rovnaký kontrolný mechanizmus ako pri akomkoľvek inom dodávateľovi, neurobil žiadne výnimky, neupustil od predloženia žiadnych dokladov, ktoré sú zo strany žalobcu štandardne požadované, a prvotnú kontrolu dodávateľa vykonal v maximálnom možnom rozsahu s ohľadom na možnosti kontroly dostupné v danom čase, pri zohľadnení obvyklého spôsobu obchodovania

v predmetnom podnikateľskom segmente. Aj tieto skutočnosti žalobca vie preukázať nakoľko vozidlá sú ďalej podrobené prihlasovaciemu procesu (kontrola originality, prihlasovanie jednotlivo dovezeného vozidla z EÚ, proces vystavenia osvedčenia

o motorovom vozidle na OI, ale aj iné povinnosti vyplývajúce z predpisov SR). Zároveň sa javí, že predmetné skutočnosti boli svojim charakterom zamerané na overenie skutočného dodania predmetného tovaru žalobcovi, pričom však správca dane sám jasne vo svojom rozhodnutí skonštatoval, že nespochybňuje samotnú existenciu tovaru a jeho dodanie žalobcovi. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp. zn. 6Sžf/10/2012. V súvislosti s odopretím nároku na odpočet z titulu účasti žalobcu na daňovom podvođe, žalobca poukázal na tzv. Y. test.

8. Správcom dane uvádzané skutočnosti pritom podľa žalobcu vôbec neobjasňujú, aký je vzťah medzi dodávkami od spoločnosti AstraiaS s.r.o. pre žalobcu a získaním daňovej výhody podľa rozhodnutia SD EÚ. Správca dane a žalovaný nemali zodpovedané predmetné otázky, ktoré v prípade zamietnutia práva na odpočet je potrebné v zmysle vnútroštátnej rozhodovacej praxe splniť. Pritom platí, že ak nie je kladne zodpovedaná čo i len jedna z otázok Y. O. testu, nemôže byť odopretý nárok na odpočet z titulu účasti žalobcu na zneužívajúcom konaní/daňovom podvođe. Zároveň z rozhodnutia správcu dane nijako nevyplýva, akými dôkazmi disponuje, aby mohol jednoznačne prostredníctvom dôkazov vysloviť záver o účelovom zapojení dodávateľa do obchodného reťazca s cieľom získania daňového zvyhodnenia.

9. Žalobca konštatoval, že správny orgán je pri hodnotení dôkazov povinný postupovať v zmysle zásady uvedenej v § 3 ods. 3 daňového poriadku. Dôkazný postup je povinný vyčerpávacím spôsobom popísať a logicky i vecne presvedčivým spôsobom zdôvodniť. V odôvodnení svojho rozhodnutia je povinný vyložiť, ktoré skutočnosti vzal pri svojom rozhodnutí za preukázané, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa riadil pri hodnotení dôkazov. Niet sporu o tom, že procesné predpisy ponechávajú hodnotenie vykonaných dôkazov na voľnú úvahu správcu dane, avšak táto voľná úvaha nemôže byť absolútna a nesmie byť prejavom svojvôle. Vykonané dôkazy správcu dane nesmie hodnotiť jednostranne, napríklad výlučne v neprospech daňového subjektu, tak ako v tomto prípade. Z rozhodnutia správcu dane však celkom nepochybne vyplýva taký postup správcu dane, ktorý je priamym porušením zásady vyjadrenej v § 3 ods. 3 daňového poriadku. Správca dane ani v najmenšom nezohľadnil dôkazy svedčiace

v prospech žalobcu a vykonané dôkazy hodnotil výlučne na ťarchu žalobcu, pričom v neprospech žalobcu vyhodnotil dokonca aj také skutočnosti, ktoré sa týkajú výlučne tretích osôb (napr. neevidovanie mien šoférov prepravcom). Zamietnutie práva na odpočet dane bolo odôvodnené aplikáciou rozhodnutia SD EÚ vo veci Zneužitia práva, nebolo však preukázané, ale iba konštatované a nebol aplikovaný postup podľa bodov 74 a 75 rozsudku SD EÚ vo veci C-255/02 Halifax a iní. Zo záverečného bodu rozhodnutia nesporne vyplýva, že ak by správca aplikoval judikatúru na daný prípad musel by aj

u dodávateľa AstraiaS s.r.o. nastoliť takú situáciu, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia zakladajúce uvedené zneužívanie. V praxi by to znamenalo, že daň, ktorú dodávateľ odviezol do štátneho rozpočtu by musel správca dane aplikovaním judikatúry vrátiť (dodávateľ alebo správca dane by musel nami zaplatenú DPH vrátiť žalobcovi, nakoľko DPH mu bola žalobcom zaplatená), odpočítanie dane na vstupe

u dodávateľa by muselo byť anulované a daň na výstupe určená vo výške nula eur, na strane žalobcu by musela byť daň plne odpočítateľná v plnej výške vyplývajúcej

z priameho nadobudnutia. Ak správca dane aplikujúci judikatúru SD EÚ vo veci zneužívajúceho konania (definovaného Súdnym dvorom EÚ vo veci C-255/02 Halifax) nepostupoval v zmysle záverečných bodov uvedeného rozhodnutia, prípadne neodôvodnil závery žalobou napadnutého rozhodnutia na daný prípad, a preto je rozhodnutie podľa názoru žalobcu nepreskúmateľné.

10. Žalovaný sa k správnej žalobe žalobcu písomne vyjadril, pričom navrhol, aby súd žalobu zamietol ako nedôvodnú. Žalovaný v plnom rozsahu zotrváva na skutočnostiach a prijatých záveroch uvedených v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Podľa žalovaného žalobca v podanej žalobe neuviedol, ako konkrétne došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcou dane, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia správcu dane a žalovaného a neuviedol ani, v čom konkrétne je skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, rozporný s administratívnym spisom alebo z akých konkrétnych dôvodov v ňom nemá oporu. K ďalším žalobným námietkam žalovaný uviedol, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia neuviedol (tak ako aj správca dane) hypotézu o „možnom/nemožnom spôsobe podnikania v oblasti dovozu motorových vozidiel," ale konštatoval, že správca dane, na základe vykonaného dokazovania, identifikoval podvodné konanie u priameho dodávateľa žalobcu, t. j. na kontrolovanom stupni obchodu - spoločnosť AstraiaS s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2017 daňové priznanie DPH nepodala, to znamená, že daň, ktorú si žalobca odpočítal, do štátneho rozpočtu nezaplatila. Kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie júl 2017 spoločnosť AstraiaS s.r.o. síce podala, avšak v tomto výkaze transakcie voči žalobcovi neuviedla. Spoločnosť AstraiaS s.r.o. taktiež nepriznala nadobudnutia tovarov z iných členských štátov. V daňovej oblasti platí, že daňové subjekty si môžu (majú právo) zorganizovať svoje podnikanie tak, aby si znížili svoju daňovú povinnosť. Neexistuje žiadna povinnosť podnikateľským spôsobom, aby sa zvýšil daňový príjem štátu. Základnou zásadou je sloboda vybrať si čo najmenej zdaniiteľný spôsob prevádzkovania podnikania, aby sa minimalizovali náklady. Takáto sloboda voľby však existuje len v rozsahu legálnych možností stanovených režimom DPH. V posudzovanom prípade k takémuto daňovému zvýhodneniu došlo. V súvislosti s uvedeným je tiež potrebné poznamenať, že žalobca si vybral prostredníctvom svojho dodávateľa taký spôsob prevádzkovania podnikania, pri ktorom neminimalizoval náklady, ale naopak zvyšoval. Napriek tomu, že ponuka obchodovaných vozidiel bola zverejnená na webovej stránke, ktorú prevádzkoval žalobca, žalobca predmetné vozidlá zakúpil od spoločnosti AstraiaS s.r.o. za vyššiu cenu, bez toho, aby boli na vozidlách vykonané nejaké úpravy, čím získal daňovú výhodu tým, že si uplatnil odpočítanie dane vo vyššej výške, pričom túto daň spoločnosť AstraiaS s.r.o. neodviedla, čím bol ukrátený štátny rozpočet. Spoločnosť AstraiaS s.r.o. teda do štátneho rozpočtu daň neodviedla a ďalší účastník transakcie, ktorým bol žalobca, si túto daň odpočítal, a to za účelom získania neoprávneného prospechu.

11. K poukázaniu žalobcu na tzv. Axel Kittel test (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C 439/04 a C 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL) žalovaný uviedol, že tak z napadnutého rozhodnutia, ako aj so súvisiaceho rozhodnutia správcu dane vyplývajú odpovede na jednotlivé otázky „Axel Kittel testu" - správca dane identifikoval daňový únik u priameho dodávateľa žalobcu (dodávateľská spoločnosť daň nepriznala a neodviedla do štátneho rozpočtu), tento daňový únik je dôsledkom podvodného konania a posudzované zdaniiteľné obchody žalobcu boli s týmto konaním spojené a žalobca mohol a mal vedieť, že sa zúčastňuje plnení, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, nakoľko pri výbere svojho obchodného partnera neprijal potrebný kontrolný mechanizmus, ktorý by zabránil účasti žalobcu na daňovom podvode; žalobca opakovane spolupracoval s osobami, o ktorých vedel, že ich účtovníctvo je pre správcu dane nedostupné a ich dôveryhodnosť oprávnene spochybnená. Z prvostupňového rozhodnutia jednoznačne vyplývajú všetky skutočnosti, na základe ktorých žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje plnení, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; správca dane preukázal, že žalobca pri výbere svojho obchodného partnera neprijal potrebný kontrolný mechanizmus, ktorý by zabránil jeho účasti na daňovom podvode. Znalosť svojich obchodných partnerov nie je nadštandardná požiadavka správcu dane prekračujúca rámec zákona, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. Výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je tak plne zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí. Z dokazovania vykonaného správcou dane nevyplývalo, že žalobca prijal nejaké konkrétne opatrenia na zabezpečenie toho, aby sa nestal súčasťou podvodného konania, aby tak svojím prístupom nezaložil svoju zodpovednosť za účasť na obchodoch poznačených podvodným konaním vo vzťahu k osobám, ktorých dôveryhodnosť správca dane už spochybnil v predchádzajúcich konaniach vedených u žalobcu a s týmito pochybnosťami žalobcu aj oboznámil.

12. Žalovaný považoval za dôležité uviesť, že v súdnych konaniach, na ktoré poukazuje žalobca (13S/58/2021, 11S/52/2021, 13S/70/2021), bol skutkový stav odlišný od skutkového stavu zisteného v posudzovanej veci - dodávateľská spoločnosť AstraiaS s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2017 daňové priznanie DPH nepodala, to znamená, že daň, ktorú si žalobca odpočítal, do štátneho

rozpočtu nezaplatila; kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie júl 2017 spoločnosť AstraiaS s.r.o. síce podala, avšak v tomto výkaze transakcie voči žalobcovi neuviedla. V žalobcom uvádzaných prípadoch dodávateľská spoločnosť zahrnula sporné faktúry, vystavené pre žalobcu, medzi svoje zdaniteľné obchody, avšak daň z nich reálne do štátneho rozpočtu neodviedla, nakoľko daň z týchto faktúr si ponížila správcom dane spochybnenými vstupnými zdaniteľnými obchodmi. V súvislosti s možnou vedomosťou žalobcu, že sa zúčastňuje plnení, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH z dôvodu nepreukázania, že pri výbere svojho obchodného partnera neprijal potrebný kontrolný mechanizmus, ktorý by zabránil jeho účasti na daňovom podvode, žalovaný poukázal na tú skutočnosť, že vzhľadom na to, že jedným z dôvodov výberu tejto spoločnosti ako dodávateľa bola práve osoba konateľky T. O. (podľa vyjadrenia žalobcu), je nezvyčajné, že konateľka dodávateľskej spoločnosti o predmete spolupráce so žalobcom mala iba veľmi chabé vedomosti. Žalovaný taktiež poukázal na skutočnosť, že aj samotný žalobca v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu uviedol, že T.. O. „zjavne o veci nemá dostatočné povedomie a nie je spôsobilá dostatočne hodnoverne preukázať podstatné skutočnosti rozhodujúce pre správne posúdenie veci.“ Bol to však práve žalobca, ktorý si práve pre osobu T. O. vybral spoločnosť AstraiaS s.r.o. ako dodávateľa.

13. V súvislosti so žalobnými námietkami, týkajúcimi sa aplikácie rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax plc. na danú vec správcom dane, ako aj žalovaným, žalovaný uviedol, že predmetný rozsudok Súdneho dvora EÚ na posudzovanú vec nebol aplikovaný, a preto súvisiace námietky žalobcu nie sú dôvodné. Žalovaný, ako aj správca dane, vo svojich rozhodnutiach uvádzajú rozsudok vo veci C-255/02 Halifax plc vo vzťahu k boju proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ako cieľu uznanému a podporovanému Smernicou RADY 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti žalovaný opätovne uviedol, že správca dane, na základe vykonaného dokazovania, identifikoval podvodné konanie u priameho dodávateľa daňového subjektu, t. j. na kontrolovanom stupni obchodu - spoločnosť AstraiaS s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2017 daňové priznanie DPH nepodala, to znamená, že daň, ktorú si daňový subjekt odpočítal, do štátneho rozpočtu nezaplatila. Spoločnosť AstraiaS s.r.o. taktiež nepriznala nadobudnutia tovarov z iných členských štátov. Kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie júl 2017 spoločnosť AstraiaS s.r.o. síce podala, avšak v tomto výkaze transakcie voči žalobcovi neuviedla.

14. Podľa žalovaného, ak žalobca namietal, že správca dane nezohľadnil dôkazy svedčiace v jeho prospech, neuviedol, ktoré takéto konkrétne dôkazy správca dane nemal zohľadniť pri prijatí svojich záverov. Žalovaný zotrval na tej skutočnosti, že skutkový stav, ktorý vzal on, ako aj správca dane, za základ svojho rozhodnutia, nie je v rozpore s administratívnym spisom a vykonaným dokazovaním a má v ňom oporu. Žalovaný je toho názoru, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia sa, po preskúmaní žalobcom podaného odvolania, súvisiaceho rozhodnutia správcu dane a administratívneho spisu, vysporiadal so všetkými podstatnými námietkami žalobcu, uvedenými v podanom odvolaní a relevantnými v danej veci.

15. Žalobca sa ďalej už písomne nevyjadril k vyjadreniu žalovaného.

16. Krajský súd v Trenčíne 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 napadnutého rozhodnutia a viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi. 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 na riadne nariadenom pojednávaní (§ 107 ods. 1 písm. a) SSP). Po oboznámení sa so žalobou, vyjadrením žalovaného ako aj s pripojeným administratívnym spisom predloženým žalovaným dospel k záveru, že správnej žalobe nie je možné priznať úspech.

17. Predmetom súdneho prieskumu je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 100464410/2022 zo dňa 11.03.2022, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 101792308/2021 zo dňa 23.09.2021, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 84.139,33 eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017 z dôvodu, že v danom prípade došlo k podvodnému konaniu, ktoré bolo spojené s plnením žalobcu, pričom žalobca o podvodnom konaní dodávateľa AstraiaS s.r.o. mohol vedieť.

18. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100413551/2019 zo dňa 08.02.2019. Dňa 13.02.2019 bol uvedený protokol doručený žalobcovi spolu výzvou na vyjadrenie sa č. 100413832/2019 zo dňa 08.02.2019.

19. Žalobca si v zdaňovacom období júl 2017 okrem iného odpočítal DPH v celkovej výške 84.139,33 eur z faktúr vystavených spoločnosťou AstraiaS s.r.o., a to konkrétne z faktúr č. XXXXXXXXXX až č. XXXXXXXXXX, predmetom ktorých bol predaj rôznych motorových vozidiel. Faktúry sú podrobnejšie rozpísané na str. 3 prvostupňového rozhodnutia správcu dane, na ktoré v tejto súvislosti správny súd odkazuje.

20. Spoločnosť AstraiaS s.r.o. je od 06.10.2017 zrušená v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou GOLD AGRO s.r.o., so sídlom Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava, IČO: 36 313 173, ktorá je taktiež od 31.10.2017 zrušená v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou Remord s.r.o., so sídlom Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, IČO: 47 957 239, ktorá sa od 29.01.2020 (ďalej len „Remord s.r.o.“) nachádza v konkurze.

21. Z vyjadrenia žalobcu zo dňa 30.05.2015 vyplynulo, že jeho spolupráca so spoločnosťou AstraiaS s.r.o. vznikla na základe predchádzajúcej spolupráce s D. Komendovou a začala v mesiaci september 2016, t. j. v mesiaci, ktorý predchádzal mesiacu, v ktorom došlo v dôsledku zlúčenia k výmazu spoločnosti OFN s.r.o. (predchádzajúci dodávateľ vozidiel), v ktorej bola D. O. prokuristkou a s ktorou v mesiaci september 2016 daňový subjekt spolupracoval. Táto predchádzajúca spolupráca bola, podľa vyjadrenia daňového subjektu, zárukou dôveryhodnosti obchodného partnera, nakoľko nemal nikdy so zástupcami dodávateľa žiadne problémy a ich spolupráca bola bezchybne nastavená. Z ďalších vyjadrení žalobcu vyplýva, že dôveryhodnosť spoločnosti AstraiaS s.r.o. mala byť preukázaná aj tým, že v rámci ponuky spolupráce im bol spoločnosťou AstraiaS s.r.o. predložený výpis z obchodného registra spoločnosti AstraiaS s.r.o. s osvedčovací doložkou, osvedčenie o registrácii pre DPH a osvedčenie o registrácii a pridelení daňového identifikačného čísla, pričom žalobca si priebežne overoval platnosť identifikačného čísla pre DPH dodávateľa AstraiaS s.r.o.

22. Z výpovede T. O., konateľky spoločnosti AstraiaS s.r.o. v období od 07.07.2016 do dňa výmazu spoločnosti z obchodného registra uskutočnenej dňa 20.11.2018 vyplýva, že prevažujúcim predmetom činnosti uvedenej spoločnosti v zdaňovacom období júl 2017 bol dovoz vozidiel. Konateľka osobne v uvedenej spoločnosti iba podpisovala faktúry, dovoz vozidiel a zabezpečenie všetkých súvisiacich činností realizoval prokurista spoločnosti O. M.. Svedkyňa potvrdila obchodnú spoluprácu spoločnosti AstraiaS s.r.o. so žalobcom, predmetom ktorej bol dovoz vozidiel. Komunikácia prebiehala s S. P. a jeho synom, neskôr mal K. M. generálnu plnú moc a obchodné vzťahy so žalobcom riešil sám. K dokladom spoločnosti AstraiaS s.r.o. svedkyňa uviedla, že nevie komu tieto boli pri predaji spoločnosti odovzdané. Poprela vystavenie sporných dodávateľských faktúr vystavených pre žalobcu, potvrdila ich podpísanie (okrem faktúry č. XXXXXXXXXX). Faktúry za spoločnosť AstraiaS s.r.o. mala vystavovať N. P.. Svedkyňa ďalej uviedla, že adresa sídla spoločnosti AstraiaS s.r.o. v Bratislave bola len virtuálnym sídlom spoločnosti. Ekonomickú činnosť spoločnosť vykonávala v prenajatej kancelárii v Bánovciach nad Bebravou. Ku spolupráci so žalobcom svedkyňa uviedla, že L. P. zadal objednávku, „N.“ k tejto objednávke dohľadávali na internete dostupné vozidlá, ukázali ponuku L. P. a následne dohodli uzatvorenie obchodu s majiteľom vozidla, ktoré bolo následne dovezené. Preprava vozidiel z iných členských štátov bola uskutočnená na náklady spoločnosti AstraiaS s.r.o. Vozidlá neboli skladované, konkrétne vozidlo sa doviezlo na konkrétnu zákazku. Objednávky dovážaných vozidiel za žalobcu mala podľa vyjadrenia svedkyne na starosti D. P.. Svedkyňa uviedla, že s predajcami vozidiel v iných členských štátoch komunikoval „N.“ Spoločnosť AstraiaS s.r.o. komunikovala so zahraničnými predajcami telefonicky alebo prostredníctvom e-mailu. Ku spôsobu komunikácie spoločnosti AstraiaS s.r.o. so zahraničnými predajcami vozidiel svedkyňa uviedla, že „O. T.“ Prepravu vozidiel zo zahraničia mal vykonávať K. M.. Dovezené vozidlá mali byť zaparkované „u Karola pred domom alebo mali prepravnú plochu v Bánovciach nad Bebravou.“ Svedkyňa sa nevedela bližšie vyjadriť k zdaniteľným obchodom v zmysle jednotlivých sporných faktúr vystavených pre žalobcu a v závere svojej svedeckej výpovede sa vyjadrila, že ona osobne so zahraničnými predajcami nekomunikovala.

23. Z výpovede K. M., prokuristu spoločnosti AstraiaS s.r.o. v období od 07.07.2016 do dňa výmazu spoločnosti z obchodného registra uskutočnenej dňa 20.11.2018 vyplýva, že v zdaňovacom období júl 2017 mal na starosti len dovoz nákladných vozidiel pre Ľ. P. Spoločnosť AstraiaS s.r.o. vykonávala svoju ekonomickú činnosť v prenajatej kancelárii v Bánovciach nad Bebravou. Svedok nebol na adrese sídla spoločnosti v Bratislave. Svedok potvrdil podpísanie dodávateľskej faktúry č. 178100075, avšak poprel jej vystavenie. Svedok potvrdil obchodnú spoluprácu spoločnosti AstraiaS s.r.o. so žalobcom, predmetom ktorej bol dovoz vozidiel podľa požiadaviek Ľ. P., ako aj skutočnosť, že predmetné vozidlá dovážal zo zahraničia na Slovensko. K vyhľadávaniu vozidiel na internete svedok uviedol, že tieto vyhľadávali D. O., Z. P., prípadne Ľ. P.; inštrukcie ohľadom adresy vyzdvihnutia predmetného vozidla svedok dostával od Z. P., prípadne od D. O.. Ku parkovaniu dovezených vozidiel na Slovensku svedok uviedol, že tieto parkoval vždy v Bánovciach nad Bebravou buď pred kontrolou originality alebo pred STK. Vozidlá, vrátane kľúčov a dokumentov, svedok odovzdával po ich prihlásení Ľ. P.. Svedok ďalej uviedol, že so zahraničnými predajcami telefonicky nekomunikoval, len osobne v zahraničí. Zo zahraničia telefonoval domov, keď bolo potrebné realizovať úhradu. Následne sa svedok vyjadril k prepravám a súvisiacim skutočnostiam týkajúcich sa jednotlivých vozidiel v zmysle sporných dodávateľských faktúr vystavených pre žalobcu.

24. Správca dane za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu a pôvodu obchodovaných vozidiel, zaslal žiadosti o MVI ohľadne preverenia obchodnej spolupráce dodávateľskej spoločnosti AstraiaS s.r.o. so zahraničnými predajcami vozidiel, fakturovaných žalobcovi v zmysle sporných faktúr. Z odpovedí na jednotlivé žiadosti o MVI vyplýva, že zahraniční predajcovia dodali obchodované vozidlá spoločnosti AstraiaS s.r.o. Zahraniční predajcovia v jednotlivých obchodných prípadoch komunikovali so zástupcami spoločnosti AstraiaS s.r.o. - D. O., K. M., ktorý zároveň prevzal obchodované vozidlá v zahraničí u jednotlivých predajcov, okrem vozidla P. (prepravované spoločnosťou ODĎAH-TISO s.r.o., so sídlom Obchodná 39, 811 06 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 50 223 518 (ďalej len „ODĎAH-TISO s.r.o.“) - dňa 10.09.2022 vymazaná z obchodného registra v dôsledku likvidácie, prevzaté Q.J.), prípadne komunikovali s Q. F..

25. Dňa 21.03.2019 správca dane vydal rozhodnutie č. 100710308/2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 84.139,39 eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017. Na základe podaného odvolania zo strany žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101767755/2019 zo dňa 19.07.2019 rozhodol o zrušení uvedeného rozhodnutia správcu dane a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

26. V ďalšom konaní správca dane uskutočnil výsluchy štatutárnych zástupcov odberateľov žalobcu. Zo svedeckých výpovedí štatutárnych zástupcov odberateľov žalobcu, ktorým boli odpredané vozidlá nakúpené od spoločnosti AstraiaS s.r.o. uskutočnených v dňoch 11. a 12.12.2019 vyplývajú skutočnosti potvrdzujúce predaj predmetných vozidiel odberateľom žalobcu v zmysle ním vystavených odberateľských faktúr, ako aj skutočnosti objasňujúce priebeh obchodnej spolupráce žalobcu s jeho odberateľmi.

27. Z výpovede Z. P., ktorá mala komunikovať so zahraničnými predajcami a vystavovať faktúry za dodávateľskú spoločnosť uskutočnenej dňa 17.10.2019 vyplýva, že pre spoločnosť AstraiaS s.r.o. vykonávala základné účtovné práce. V mene uvedenej spoločnosti konala D. O.. Svedkyňa ďalej uviedla, že pre spoločnosť AstraiaS s.r.o., na základe zadaných požiadaviek žalobcu, zaslaných jej konateľkou spoločnosti AstraiaS s.r.o., vyhľadávala na internete konkrétne vozidlá, prípadne „to“ vytelefonovala s konkrétnymi ľuďmi. Pokyny na vykonávanie činností pre spoločnosť AstraiaS s.r.o., ako aj finančnú odmenu za ich vykonávanie, svedkyňa dostávala od konateľky tejto spoločnosti. Svedkyňa uviedla, že nebola zamestnancom spoločnosti AstraiaS s.r.o., svoje služby spoločnosti fakturovala. Svedkyňa potvrdila, že v roku 2017 vystavovala faktúry v mene spoločnosti AstraiaS s.r.o. K ekonomickej činnosti predmetnej spoločnosti svedkyňa uviedla, že ňou bol dovoz vozidiel zo zahraničia a že spoločnosť mala niekoľko prenajatých kancelárií v Bánovciach nad Bebravou, uviedla, že „myslí, že aj v Bratislave,“ avšak tam nikdy nebola. Svedkyňa ďalej uviedla, že K. M., ako prokurista spoločnosti AstraiaS s.r.o., mal na starosti dovoz áut - „fyzicky ich odšoféroval.“ Svedkyňa potvrdila komunikáciu s konateľom žalobcu, pričom predmetom tejto komunikácie mala byť

fakturácia, avšak nie obsahová, ale formálna stránka. Svedkyňa ďalej uviedla, že komunikovala so žalobcom ohľadom vyhľadávanych vozidiel v rozsahu ich odobrenia v zmysle požiadaviek žalobcu a poprela, že by objednávku na nejaký tovar dostala priamo od konateľa žalobcu. Svedkyňa potvrdila komunikáciu so zahraničnými predajcami a to prostredníctvom e-mailu alebo telefonicky. Pri tejto komunikácii svedkyňa vystupovala pod vlastným menom, prípadne pod názvom spoločnosti AstraiaS s.r.o. Svedkyňa uviedla, že fyzickú prepravu vozidiel zo zahraničia realizoval K. M. alebo „niekto iný.“ Pri finančne „náročných“ vozidlách zároveň konateľ žalobcu poveril „svojho človeka“ na fyzickú kontrolu predmetného vozidla po technickej stránke a na odsúhlasenie jeho nákupu. Podľa vyjadrenia svedkyne, K. M. v prípade nejasností kontaktoval zo zahraničia buď svedkyňu, konateľku spoločnosti AstraiaS s.r.o. alebo konateľa žalobcu. K. M. dostal inštrukcie k vozidlu od konateľky spoločnosti AstraiaS s.r.o., svedkyňa mu zadala presné technické parametre vozidla a adresu jeho vyzdvihnutia. K odovzdaniu dovezeného vozidla došlo na parkovisku žalobcu. K vystavovaniu preddavkových faktúr pre žalobcu svedkyňa uviedla, že k tomuto dostala pokyn od konateľky spoločnosti AstraiaS s.r.o., viac informácií uviesť nevedela. Svedkyňa uviedla, že spoločnosť AstraiaS s.r.o. propagovala svoju činnosť aj na internete (konkrétnu web stránku uviesť nevedela) a pripustila možnosť existencie aj iných odberateľov spoločnosti AstraiaS s.r.o. v roku 2017, okrem žalobcu, pre ktorých mali byť dovážané vozidlá. Svedkyňa uviedla, že spoločnosť AstraiaS s.r.o. na Slovensku vykonávala v súvislosti s dovezenými vozidlami aj zabezpečenie STK

a prihlásenia na úrade, tieto činnosti mala zabezpečovať konateľka spoločnosti, prípadne K. M. alebo aj tretia osoba. Kontrola originality, emisná a technická kontrola boli zabehnutými vecami, boli vykonávané automaticky. Následne svedkyňa potvrdila vystavovanie faktúr a preddavkových faktúr, predložených žalobcom správcovi dane, avšak nevedela potvrdiť, či ňou vystavené faktúry v mene spoločnosti AstraiaS s.r.o. sú práve tie, ktoré preveroval správca dane. Podľa vyjadrenia svedkyne, objednávka na vozidlo od žalobcu obsahovala presný typ vozidla, farbu, dátum prvej evidencie a aj VIN číslo, pokiaľ toto bolo uvedené na stránke zahraničného predajcu. Svedkyňa poprela, že by v objednávke žalobca uviedol aj miesto, na ktorom sa vozidlo v zahraničí nachádzalo. Svedkyňa sa nevedela vyjadríť ku skutočnosti, kto bol objednávateľom prepravy vozidla P. prostredníctvom spoločnosti ODĎAH TISO s.r.o.

28. Dňa 07.04.2020 správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXX/., ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 84.139,39 eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017. Na základe podaného odvolania zo strany žalobcu žalovaný rozhodnutím č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 14.01.2021 rozhodol opätovne o zrušení uvedeného rozhodnutia správcu dane a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia.

29. Správca dane následne pokračoval vo vyrubovacom konaní, dopĺňal dokazovanie. Zo správcom dane uskutočnených svedeckých výpovedí vyplynulo, že spoločnosť AstraiaS s.r.o. pokračovala v činnosti po zaniknutej spoločnosti OFN s.r.o., pričom žalobca nemal odlišné požiadavky na spoločnosť AstraiaS s.r.o. oproti spoločnosti OFN s.r.o.

s výnimkou toho, aby dostali komplet dokumentáciu ohľadom áut, „chceli zo všetkého kópie.“ Správca dane využil v daňovom konaní aj informácie z daňovej kontroly DPH vykonanej u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie december 2015 - protokol

z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený dňa 24.03.2017 a vyplývajú z neho závery správcu dane o nepriznaní žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane

z dodávateľských faktúr od spoločnosti OFN s.r.o. za dodanie vozidiel. Z dôkazov vyplýva, že žalobca v mesiaci december 2015 spolupracoval so spoločnosťou OFN s.r.o., v ktorej bola D. O. prokuristkou, ako i informácie o spoločnosti OFN s.r.o., ktorými správca dane žalobcovi ozrejmil, že táto spoločnosť so správcom dane nespupracuje, jej účtovníctvom je pre správcu dane nedostupné, nedajú sa v ňom overiť tvrdenia žalobcu a DPH, ktorú OFN s.r.o. vyčíslila pre žalobcu do štátneho rozpočtu neodvádza, lebo si ju na vstupe formálne vykryva vstupmi, ktorých oprávnenosť nepreukazuje. Spoločnosť OFN s.r.o. bola dňa 28.09.2016 zrušená v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou Premium Trading s.r.o., so sídlom Karpatské námestie 7770/10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, ktorá bola dňa 25.11.2022 ex offo vymazaná z obchodného registra, pričom bola zrušená dňa 31.10.2020.

30. Spolupráca žalobcu a spoločnosti AstraiaS s.r.o. začala v mesiaci september 2016, t. j. v mesiaci, v ktorom došlo v dôsledku zlúčenia k zrušeniu spoločnosti OFN s.r.o. (O. Q. W., F. D. O.). Spoločnosť AstraiaS s.r.o. (konateľka

D. O., prokurista K. M.) zanikla v dôsledku zlúčenia pár dní po doručení oznámenia o výkone daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017 žalobcovi. Účtovníctvo dodávateľa sa pre správcu dane

stalo nedostupné, tvrdenia žalobcu a svedkov sa v ňom overiť nedali, DPH, ktorú dodávateľ vyčíslaval pre žalobcu do štátneho rozpočtu neodvádzal, pretože daňové priznanie k DPH za mesiac júl 2017 nepodal. D. O. konala opakovane rovnako ako pri spoločnosti OFN s.r.o. - ako svedok ku správcovi dane príde, transakcie formálne potvrdí, na konkrétne okolnosti obchodov si nepamätá, svoje tvrdenia nepreukáže, pretože pred svojou svedeckou výpoveďou predá svoje obchodné podiely v spoločnosti a tvrdí, že účtovníctvo odovzdala novému konateľovi. Z verejne dostupných zdrojov na internete, konkrétne z uznesenia Okresného súdu Bratislava I, sp. zn. 33Nsre/47/2017 zo dňa 02.08.2017 vyplýva, že ku dňu 20.04.2017 malo dôjsť k skončeniu funkcie konateľky D. O. a F. D. M. a malo dôjsť k zmene zápisu spoločníka, a to v dôsledku prevodu celého obchodného podielu spoločníka D. O. na Š. W., ktorý sa mal stať aj novým konateľom a ktorý bol konateľom spoločnosti OFN s.r.o. až do jej výmazu, pričom podľa vyjadrenia K. M. v spoločnosti OFN s.r.o. Š. W. skončil zo zdravotných dôvodov. Konateľka D. O. nemala základné vedomosti, ktoré by sa v rozumnej miere predpokladali v rámci obvyklých obchodných vzťahov pri nákupe a predaji vozidiel a pri vedení obchodnej spoločnosti zaoberajúcej sa uvedenou činnosťou, najmä ak za spoločnosť mala podľa vyjadrenia jej jediného odberateľa, uzatvárať obchody ona sama. Spoločnosť zamestnancov nemala, prokurista mal na starosti iba dovoz vozidiel pre L. P. a o inej činnosti nemal vedomosť.

31. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane prvostupňovým rozhodnutím č. 101792308/2021 zo dňa 23.09.2021 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 84.139,33 eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017. Správca dane prijal záver, že v danom prípade došlo k podvodnému konaniu, ktoré bolo spojené s plnením žalobcu, pričom žalobca o podvodnom konaní jeho dodávateľa AstraiaS s.r.o. mohol vedieť. Žalobca neprijal nijaké konkrétne opatrenia na zabezpečenie toho, aby sa nestal súčasťou podvodného konania, aby tak svojím prístupom nezaložil svoju zodpovednosť za účasť na obchodoch poznačených podvodným konaním vo vzťahu k osobám, ktorých dôveryhodnosť správca dane už spochybnil v predchádzajúcich konaniach vedených u žalobcu, pričom žalobca bol s tými pochybnosťami správcu dane oboznámený. Správca dane uzavrel, že žalobca mohol a mal vedieť, že sa zúčastňuje plnení, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, nakoľko pri výbere svojho obchodného partnera neprijal potrebný kontrolný mechanizmus, ktorý by zabránil jeho účasti na daňovom podvode a opakovane spolupracoval s osobami, o ktorých vedel, že ich účtovníctvo je pre správcu dane nedostupné a ich dôveryhodnosť oprávnenne spochybnená.

32. Na základe podaného odvolania zo strany žalobcu, žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100464410/2022 zo dňa 11.03.2022 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. V napadnutom rozhodnutí žalovaný uviedol stručný priebeh konania pred správcou dane a odvolacie námietky žalobcu. Žalovaný ako odvolací orgán po preskúmaní podaného odvolania uviedol v napadnutom rozhodnutí správcou dane zistený skutkový stav, pričom v podrobnostiach, týkajúcich sa zistených skutočností, ako aj detailov skutkového stavu, ich vyhodnotenia a záverov správcu dane, odkázal na odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia, s ktorým sa stotožnil. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v jeho odvolaní, pričom prijal záver, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí svoje zistenia podrobne odôvodnil, vychádzal z ustanovení daňového poriadku a z právnych názorov obsiahnutých v zákone o DPH, ako aj v súvisiacej vnútroštátnej judikatúre a judikatúre Súdneho dvora EÚ. Podľa žalovaného správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uviedol nielen všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie, ale vyhodnotil vykonané dôkazy a uviedol úvahy, ktoré viedli k aplikácii konkrétneho právneho predpisu.

33. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

34. 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.

35. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20220101>> a § 69 ods. 2 až 4 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20220101>>, <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20220101>> a 9 až 12 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20220101>>,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20220101>> a § 11a <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20220101>>,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

36. 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.

37. 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

38. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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 § 45 ods. 2 písm. c), d), e) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>> daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

44. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

45. Podľa § 265 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov výkon práva, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, nepožíva právnu ochranu.

46. Po oboznámení sa so správnou žalobou, s vyjadrením žalovaného ako aj s administratívnym spisom správnych orgánov dospel senát správneho súdu k jednomyseľnému záveru, že rozhodnutie žalovaného je 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 rozsiahly obsah administratívneho spisu, pričom 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. Správca dane a žalovaný dospeli k záveru, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že v prejednávanom prípade došlo k podvodnému konaniu u dodávateľa AstraiaS s.r.o., pričom bolo preukázané, že žalobca mohol vedieť, že sa prijatím faktúr č. 178100069 až č. 178100075 od uvedeného dodávateľa zúčastní na daňovom podvode a preto mu nebolo uznané odpočítanie dane, resp. neprijal konkrétne opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenia, ktoré prijme od uvedeného dodávateľa nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH. Tento záver je plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou súdu a judikatúrou kasačného súdu, ako aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

47. Správny súd konštatuje, že zmyslom zákona o DPH je, pri zachovaní neutrality a proporcionality tejto dane, prinášať prostriedky do štátneho rozpočtu. Akýkoľvek úkon alebo súhrn na seba nadväzujúcich úkonov, zneužívajúci princíp neutrality DPH, vykonávaných na účely dosiahnutia opačného efektu, teda výsledného faktického deficitu štátneho rozpočtu prostredníctvom odčerpania jeho finančných zdrojov, je popretím samotnej podstaty predmetného zákona. Pritom taktiež základnou zásadou spoločného systému DPH je zásada neutrality, ktorej výklad vyplýva aj z judikatúry Súdneho dvora EÚ, napr. v spojených veciach Optigen Ltd. (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-355/03). Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadnému zneužitiu systému DPH je cieľom uznaným a podporovaným právom EÚ. Prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie DPH, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (viď rozsudok SD EÚ vo veci Bonik, C-285/2011). Právo na odpočítanie DPH tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie DPH, vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11, bod 40). SD EÚ taktiež vo svojom rozsudku zo dňa 21. júna 2012 v spojených veciach C-80/2011 (Mahagében Kft) a C-142/2011 (Péter Dávid) jednoznačne vyslovil právny názor, že správca dane je oprávnený zamietnuť zdaniteľnej osobe, v tomto prípade žalobcovi, právo odpočítať DPH za poskytnutý tovar z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tento tovar alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti, ale len vtedy, ak správca dane objektívne preukáže, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba, v tomto prípade žalobca, vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH, je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Uvedený rozsudok tak vedomosti žalobcu o tom, že sa stáva súčasťou daňového podvodu, priznal atribút nutnej a nevyhnutnej podmienky, bez splnenia ktorej nesmie byť zo strany správcu dane odopretý žalobcovi ako daňovému subjektu nárok na priznanie odpočtu DPH. Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ uvádza, že k podvodnému konaniu

dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia.

48. Správny súd ďalej uvádza, že pokiaľ ide o samotný pojem „podvod na DPH“ tak ten je súdnou praxou používaný v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ týkajúcej sa zneužitia práva či kolotočových podvodov na DPH (rozsudok zo dňa 12.01.2006 v spojených veciach Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. (v likvidácii) a Bond House Systems Ltd. proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C355/03 a C-484/03, rozsudok zo dňa 06.07.2009 v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému štátu a Belgický štát proti Recolta Recycling SPRL a rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 21.06.2012 v spojených veciach Mahageben Kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11). Judikatúra Súdneho dvora EÚ týmto pojmom označuje situáciu, kedy jeden z účastníkov neodvedie štátu daň a ďalší si ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernica Rady 2006/112/ES <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=celex:32006L0112>> z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, nakoľko zrealizované úkony nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Predmetné podvody môžu mať rôzne podoby, avšak vo všetkých prípadoch ide v podstate o to, že nie je do štátneho rozpočtu odvedená určitá čiastka získaná ako DPH

49. Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného vo vyššie uvedených rozhodnutiach SD EÚ, z ktorých majú pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzať aj daňové orgány, je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby alebo tovaru dopustil podvodu alebo nie a či žalobca o tomto podvode, vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mohol vedieť. Skutočnosť, že žalobca mal, resp. mohol mať takúto vedomosť, je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel, resp. vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Svoje závery je potom povinný riadne odôvodniť aj v kontexte judikatúry Súdneho dvora EÚ. Súčasne je možné poukázať na skutočnosť, že aj Najvyšší súd SR vo svojej rozhodovacej činnosti už uzavrel a daňové orgány zaviazal zaoberať sa v zmysle európskej judikatúry aj otázkou podvodného resp. zneužívajúceho konania a súvisiacej otázky vedomosti kontrolovaného daňového subjektu o takomto konaní (porovnaj napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/73/2015 zo dňa 01.12.2016).

50. Správny súd konštatuje, že splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu je potrebné uviesť, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a služby reálne uskutočnené (§ 9 zákona o DPH) konkrétnym subjektom uvedeným na faktúre. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH teda nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

51. Podľa správneho súdu, za situácie, kedy žalobca splnil zákonné podmienky pre priznanie odpočtu dane podľa zákona o DPH, čo nebolo žalovaným spochybnené, mohol byť nárok na odpočet odmietnutý iba a len vtedy, pokiaľ boli preukázané skutočnosti, s ktorými judikatúra Súdneho dvora EÚ zánik nároku spája (viď rozsudok Optigen, rozsudok Axel Kittel a rozsudok zo dňa 21.06.2012 v spojených veciach Mahagében Kft. a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11). Súdny dvor EÚ opakovane vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazi dodávok existuje iná (predchádzajúca alebo následná) transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom daňový subjekt nevie alebo ani nemôže vedieť - podvodné konanie sa uskutočnilo na inom stupni obchodného reťazca bez vedomosti daňového subjektu. Vzhľadom k tomu, že odmietnutie nároku na odpočet je výnimkou zo základnej zásady, ktorú predmetný nárok predstavuje, je povinnosťou správcu dane, aby dostatočne

preukázal objektívne okolnosti umožňujúce urobiť záver, že osoba povinná k dani vedela alebo musela vedieť, že plnenie uplatňované k odôvodneniu nároku na odpočet bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo iným subjektom v dodávateľskom reťazci na vstupe (rozsudok Mahagében, bod 49.). Rovnako je potrebné zrealizovať tzv. „Y. test“ tvorený štyrmi otázkami, na ktoré je nutné odpovedať pozitívne, v prípade ak má byť daňový subjekt zodpovedný za účasť na daňovom podvode, pričom ide o nasledovné otázky:

- Existuje daňová strata?
- Pokiaľ áno, je táto daňová strata dôsledkom daňového podvodu?
- Pokiaľ došlo k daňovému podvodu, boli obchodné transakcie daňového subjektu spojené s týmto podvodom?
- Pokiaľ boli obchodné transakcie daňového subjektu spojené s podvodom, vedel alebo musel o tom vedieť tento daňový subjekt?

52. Správny súd je toho názoru, že správca dane riadne a jednoznačne preukázal, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode, o ktorom mohol, resp. mal vedieť a ktorého cieľom bolo získanie neoprávneného daňového zvýhodnenia. Správny súd sa stotožňuje so správcom dane ako aj so žalovaným, že boli jasne a zreteľne naplnené všetky znaky daňového podvodu a preto nebolo možné priznať nárok na odpočítanie DPH. Žalobca podľa predložených faktúr v mesiaci júl 2017 obstaral od dodávateľa AstraiaS s.r.o. tovar - motorové vozidlá v počte 7 ks, pričom si na základe týchto faktúr odpočítal daň v celkovej výške 84.139,33 eur. Existencia týchto motorových vozidiel bola preverená prostredníctvom MVI, dopravného inšpektorátu, odboru cestnej dopravy, kontroly originality ako aj u odberateľov žalobcu. Vo všetkých prípadoch išlo o motorové vozidlá zo zahraničia. Reálne dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre bolo daňovou kontrolou potvrdené. Spoločnosť AstraiaS s.r.o. však za zdaňovacie obdobie júl 2017 daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty nepodala, to znamená, že daň, ktorú si žalobca odpočítal, do štátneho rozpočtu nezaplatila a taktiež nepriznala nadobudnutie tovarov z iných členských štátov. Spoločnosť AstraiaS s.r.o. síce kontrolný výkaz za júl 2017 podala, avšak v tomto výkaze transakcie voči žalobcovi neuviedla. Výsledným efektom tohto konania voči štátnemu rozpočtu bolo, že DPH, ktorú si uplatnil žalobca, nebola zo strany spoločnosti AstraiaS s.r.o. do štátneho rozpočtu odvedená.

53. Správny súd konštatuje, že z vykonaného dokazovania správcom dane možno prijať záver, že daňový únik je dôsledkom podvodného konania, ktorý vznikol u priameho dodávateľa žalobcu, t. j. na kontrolovanom stupni obchodu. V daňovej oblasti platí, že daňové subjekty si môžu (majú právo) zorganizovať svoje podnikanie tak, aby si znížili svoju daňovú povinnosť. Neexistuje žiadna povinnosť podnikateľ takým spôsobom, aby sa zvýšil daňový príjem štátu. Základnou zásadou je sloboda vybrať si čo najmenej zdaniteľný spôsob prevádzkovania podnikania, aby sa minimalizovali náklady. Takáto sloboda voľby však existuje len v rozsahu legálnych možností stanovených režimom DPH. Je nutné rozlišovať situáciu, kedy daňový subjekt volí z rôznych do úvahy prichádzajúcich alternatív tú, ktorá je pre neho daňovo najvýhodnejšia, od situácie, kedy práve jediným zmyslom danej činnosti či transakcie, je získanie nelegitímneho daňového zvýhodnenia. V posudzovanom prípade k takémuto daňovému zvýhodneniu došlo.

V súvislosti s uvedeným je tiež potrebné poznamenať, že žalobca si vybral prostredníctvom svojho dodávateľa taký spôsob prevádzkovania podnikania, pri ktorom neminimalizoval náklady, ale naopak zvyšoval. Napriek tomu, že ponuka obchodovaných vozidiel bola zverejnená na webovej stránke, ktorú prevádzkoval žalobca, žalobca tieto vozidlá zakúpil od spoločnosti AstraiaS s.r.o. za vyššiu cenu, bez toho, aby boli na vozidlách vykonané nejaké úpravy, čím získal daňovú výhodu tým, že si uplatnil odpočítanie dane vo vyššej výške, pričom túto daň spoločnosť AstraiaS s.r.o. neodviedla, čím bol ukrátený štátny rozpočet. Spoločnosť AstraiaS s.r.o. teda do štátneho rozpočtu daň neodviedla a ďalší účastník transakcie, ktorým bol žalobca, si túto daň odpočítal, a to za účelom získania neoprávneného prospechu.

54. Správny súd poukazuje na to, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť AstraiaS s.r.o. mala iba virtuálne sídlo a nemala žiadnych zamestnancov, čo potvrdila aj bývalá konateľka tejto spoločnosti (D. O.). Z jej výpovede taktiež vyplýva, že spoločnosť AstraiaS s.r.o. inú ekonomickú činnosť, okrem dovozu motorových vozidiel, nevykonávala a okrem žalobcu dovoz motorových vozidiel pre iného odberateľa nerobila a iného odberateľa ani nevyhľadávala. Konateľka v spoločnosti veľa činností nevykonávala, podpisovala iba faktúry, so zahraničnými predajcami nekomunikovala, dokonca nevedela povedať ani to, či vôbec niekoho splnomocnila na konanie v mene spoločnosti. Konateľka nemala základné vedomosti

o spoločnosti a ani vedomosti, ktorými je potrebné disponovať v prípade nákupu vozidiel zo zahraničia a ich následného predaja. Žalobca však tvrdil, že ohľadne uzatvárania obchodných vzťahov jednal s ňou a s prokuristom. Konateľka neuviedla, že by spoločnosť AstraiaS s.r.o mala webovú stránku s ponukou vozidiel, ale uviedla, že k objednávke od žalobcu dohľadávali na internete dostupné vozidlá, ponuku následne ukázali Ľ. P. (konateľovi žalobcu) a potom po dohode išli pre vozidlo. Konateľ žalobcu však v rozpore s vyjadrením

D. O. uviedol, že o ponuke jednotlivých vozidiel, ktoré predávala spoločnosť AstraiaS s.r.o sa dozvedel na základe osobných kontaktov medzi konateľmi oboch spoločností a na základe telefonických rozhovorov medzi štatutárnymi orgánmi dodávateľa a odberateľa. Zo svedeckej výpovede vyplynulo, že spoločnosť AstraiaS s.r.o vozila autá len na základe požiadaviek a pokynov žalobcu, avšak podľa vyjadrenia žalobcu ponuka siedmich nákladných automobilov obstaraných v zdaňovacom období júl 2017 bola na webovej stránke [www.nakladneauta.sk](http://www.nakladneauta.sk) <<http://www.nakladneauta.sk>>, ktorú prevádzkoval žalobca.

55. Správny súd taktiež poukazuje na výpoveď ďalšieho svedka K. M. - prokuristu dodávateľskej spoločnosti AstraiaS s.r.o., ktorý potvrdil, že uvedená spoločnosť v kontrolovanom zdaňovacom období spolupracovala so žalobcom a že predmetom spolupráce mal byť dovoz vozidiel podľa požiadaviek Ľ. P.. O inej ekonomickej činnosti spoločnosti AstraiaS s.r.o, podobne ako konateľka spoločnosti vedomosť nemal. Svedok nevedel, prečo spoločnosť nemala iných odberateľov, pričom podotkol, že sa vlastne len pokračovala v tom, čo robila spoločnosť OFN s.r.o. a že čo vie, tak konateľ uvedenej spoločnosti (Š. W.) skončil zo zdravotných dôvodov. Potvrdil, že konateľka v spoločnosti AstraiaS s.r.o. vypisovala faktúry, pričom o inej jej činnosti nevedel. Ani

K. M. ako prokurista nemal základné vedomosti o spoločnosti, on k výkonu svojej činnosti potreboval iba svoje auto, peniaze na cestu, na naftu, na mýto, na prihlasovanie na úrade a na emisnú a technickú kontrolu. Auto si vyhľadal na internete Ľ. P. (konateľ žalobcu), svedok dostal už len doklad, na ktorom bola aj fotka vozidla a miesto, kde ho treba ísť zobrať. K. M. telefonicky so zahraničnými predajcami nekomunikoval, komunikoval s nimi až na mieste v zahraničí. Svedok teda iba prepravil vozidlá na Slovensko a zabezpečil kontroly týchto vozidiel na Slovensku.

56. Správny súd dáva do pozornosti aj výpoveď svedkyne Z. P., z ktorej vyplýva, že vykonávala činnosti na základe požiadaviek žalobcu, ktoré jej mali byť zasielané e-mailom od D. O.. Uvedené je však v rozpore s výpoveďou D. O., z ktorej vyplýva, že úlohou D. O. bolo len podpisovanie faktúr, pričom neuviedla, že by mala zadávať pokyny Z. P.. Práve naopak, D. O. uviedla, že Z. P.zko spolupracovala priamo s Ľ. P. (konateľom žalobcu). Svedkyňa taktiež uviedla, že K. M. dostával inštrukcie k autu od D. O. vrátane zálohy na dovoz auta a potrebných dokladov, ani túto skutočnosť však

D. O. vo svojej výpovedi neuviedla. Svedkyňa komunikovala so zahraničnými predajcami e-mailom alebo telefonicky, vystupovala v mene spoločnosti AstraiaS s.r.o, Svoju činnosť mala spoločnosť AstraiaS s.r.o, fakturovať, avšak posledné daňové priznanie na daň z príjmov fyzických osôb podala za rok 2011. Svojím vyjadrením, že pre žalobcu nerobila na zmluvu, vlastne pripustila, že pre žalobcu pracovala. Ako jediná uviedla, že je možné, že spoločnosť AstraiaS s.r.o, vykonávala dovoz vozidiel aj pre iného odberateľa, konateľka s prokuristom však možnosť s inými odberateľmi nepripustili. Iných odberateľov spoločnosti AstraiaS s.r.o, za mesiac júl 2017 nebolo možné zistiť ani z kontrolného výkazu uvedenej spoločnosti za júl 2017, nakoľko tam neboli uvedené žiadne transakcie. Odberateľov spoločnosti AstraiaS s.r.o, nie je možné zistiť ani z dokladov uvedenej spoločnosti, nakoľko týmito dokladmi nedisponovala ani JUDr. Viera Kubicová, ktorá bola v období od 29.01.2020 do 27.07.2020 správcou konkurznej podstaty úpadcu Remord s.r.o.

57. Správny súd konštatuje, že MVI bol predaj vozidiel zahraničnými predajcami potvrdený. Zahraniční predajcovia uviedli, že komunikovali s D. O. a K. M., telefonicky a e-mailom. D. O. a K. M. však uviedli, že e-mailom ani telefonicky so zahraničnými predajcami nekomunikovali. Zahraniční predajcovia uviedli e-mailové adresy, ktoré sa nezhodujú s e-mailovou adresou, ktorú uviedla D. O. a ktorá sa využívala v súvislosti s nákupom vozidiel. Z uvedeného vyplýva, že zahraniční dodávatelia komunikovali s osobami, ktoré predstierali, že sú konateľkou alebo prokuristom spoločnosti AstraiaS s.r.o, V jednom prípade boli dokumenty zaslané zahraničným predajcom preposlané na adresu uvedenú D. O. a v jednom prípade z adresy uvedenej D. O. spoločnosť AstraiaS s.r.o, žiadala svojho dodávateľa o zaslanie zálohy na účet spoločnosti AstraiaS s.r.o, Zahraniční predajcovia taktiež uvádzali, že vozidlá boli prijaté v Bratislave, čo je v rozpore so svedeckými výpoveďami a so skutočnosťou, nakoľko všetky vozidlá sa vozili priamo do Bánoviec nad Bebravou.

58. Správny súd na tomto mieste uvádza, že potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená (nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 241/07-44). V tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom) sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 daňového poriadku oprávnené. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, a poctivosti. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva.

59. Správny súd k vyššie uvedenému považuje za potrebné dodať, že v danom prípade došlo k daňovému podvodu, pričom obchodné transakcie žalobcu boli spojené s týmto podvodom. Uvedené podľa správneho súdu vyplýva aj z vyjadrenia žalobcu, že uverejňoval ponuky automobilov obstaraných v júli na webovej stránke [www.nakladneauta.sk](http://www.nakladneauta.sk) <<http://www.nakladneauta.sk>>, takže mal vedomosť o cene, o technických parametroch ako aj o zahraničných subdodávateľoch. O tom svedčí aj skutočnosť, že žalobca vystavoval zálohové faktúry, uzatváral kúpne zmluvy a poskytoval údaje pre lízing predmetných vozidiel pre svojich odberateľov skôr ako disponoval čo i len preddávkovými faktúrami od dodávateľskej spoločnosti AstraiaS s.r.o., D. O. a K. M. zhodne uviedli, že spoločnosť AstraiaS s.r.o. zabezpečovala iba dovoz vozidiel pre žalobcu podľa požiadaviek žalobcu a iba pre žalobcu. Ak by žalobca nakupoval priamo od zahraničných predajcov, vznikla by mu vysoká daňová povinnosť pri predaji motorových vozidiel v tuzemsku, nakoľko túto by si nemohol kompenzovať s odpočtom dane na vstupe. K tejto skutočnosti prispieva aj to, že kúpno-predajné zmluvy v súvislosti s nákupom týchto vozidiel boli uzatvorené medzi žalobcom a spoločnosťou AstraiaS s.r.o., na základe osobných kontaktov a telefonických rozhovorov medzi konateľmi oboch spoločností, pri odovzdaní a preberaní motorových vozidiel neboli vyhotovené protokoly, odovzdanie vozidiel bolo uskutočnené osobne po vykonaní technickej, emisnej kontroly a kontroly originality. Písomné zmluvy na jednotlivé vozidlá a ani odovzdávacie a preberacie protokoly žalobca teda so svojim dodávateľom AstraiaS s.r.o. nemal vyhotovené. So svojimi odberateľmi ale písomné zmluvy ako aj preberacie protokoly vyhotovené mal, z čoho vyplýva, že k zdaniteľným obchodom s rovnakým typom tovarov pristupoval odlišne a že spôsob prevedenia sporných zdaniteľných obchodov sa odlišuje od ním vykonávaných obchodov s vozidlami a odlišuje sa od obchodných zvyklostí pri obchodovaní s vozidlami.

60. Správny súd konštatuje, že žalovaný ako aj správca dane založili svoje rozhodnutia na tom, že v daňovom konaní bolo preukázané, že predmetné vozidlá žalobca nakúpil od svojho dodávateľa ako aj to, že dodávateľ žalobcu (spoločnosť AstraiaS s.r.o.) nakúpila vozidlá z iného členského štátu, pričom priamy dodávateľ žalobcu (spoločnosť AstraiaS s.r.o.) neodviedol daň z predaja v tuzemsku a zdaniteľné obchody zrealizované so žalobcom neuviedol ani v kontrolných výkazoch. V danom prípade teda došlo k daňovému úniku v rámci obchodného reťazca, ktorý bol tvorený zahraničnými dodávateľmi - spoločnosťou AstraiaS s.r.o. - žalobcom - odberateľmi žalobcu, a to konkrétne u spoločnosti AstraiaS s.r.o. ako priameho dodávateľa žalobcu.

61. Čo sa týka vedomostnej stránky žalobcu o jeho účasti na daňovom podvode uskutočnenom v rámci vyššie uvedeného reťazca, tak správny súd konštatuje, že žalobca o jeho účasti na podvodnom konaní mohol vedieť. Pri výkone svojho podnikania je každý subjekt povinný postupovať so všetkou odbornou starostlivosťou. Daňový subjekt má povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného konania nevznikli pochybnosti, či o podvode vedel, resp. či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohol. Je totiž vecou podnikateľského

subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôsobil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dojednávaní obchodných kontraktov sa v rámci možnosti snažil dbať na bezproblémovosť svojich obchodných partnerov. Daňový subjekt musí mať všetky potrebné vedomosti o okolnostiach transakcii, ktorých sa zúčastňuje a o daňových subjektoch, ktoré sa na transakciách podieľajú, aby sa vyhol účasti na transakciách poznačených zneužívajúcim konaním alebo podvodom s DPH.

62. Správny súd považuje za potrebné dodať, že v uvedenej súvislosti nie je možné prehliadnuť to, že Súdny dvor stanovil, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad C-409/04 Teleos a i. - citované v bode č. 43, ďalej sp.zn. C-499/10Vlaamse Oliemaatschappij, tiež už citované rozsudky sp.zn. C-439/04, C-440/04 Axel Kittel

a RecoltaRecycling). Pokiaľ sa žalobcovi ako daňovému subjektu nepreukáže podvodný úmysel, je hodnotenie skutkovej otázky, či mohol a mal vedieť, že sa prijatím určitého plnenia zúčastnil reťazca spoločností poznačeného daňovým podvodom, spojené so zisťovaním preventívnych a kontrolných opatrení, ktoré v rámci zachovania obozretnosti daňový subjekt prijal alebo mal prijať, aby zabránil svojej hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode. Tieto opatrenia však nie sú všeobecne definované a posudzujú sa individuálne s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu.

63. Podľa správneho súdu je dôležité pripomenúť, že žalobcovi nebolo v daňovom konaní preukázané, že sa úmyselne zapojil do podvodného reťazca ohľadne obchodu s motorovými vozidlami. Ako už bolo uvedené, samotné zníženie vlastnej daňovej povinnosti pri odpočítaní dane na vstupe a uplatnení oslobodenia od dane pri dodávke tovaru do iného členského štátu samo osebe protiprávne nie je. Daňové orgány sa sústredili na preukázanie, že žalobca mohol vedieť, že sa prijatými plneniami zapája do podvodného reťazca spojeného s daňovým únikom. Posúdenie tejto otázky súvisí najmä s vyhodnotením opatrení, ktoré daňový subjekt prijal, resp. mal prijať v rámci obvyklej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode.

64. Správny súd konštatuje, že na základe správcom zistených dôkazov možno prijať záver o neobozretnom konaní žalobcu, keď za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcii, s ktorým bol spojený daňový únik. Spolupráca žalobcu a spoločnosti AstraiaS s.r.o. vznikla na základe predchádzajúcej spolupráce

s D. O. a začala v mesiaci september 2016, t. j. v mesiaci, v ktorom došlo v dôsledku zlúčenia k zrušeniu spoločnosti OFN s.r.o., ktorej bola D. O. prokuristkou a s ktorou v mesiaci september 2016 žalobca spolupracoval. Táto predchádzajúca spolupráca mal byť podľa vyjadrenia žalobcu zárukou dôveryhodnosti obchodného partnera, nakoľko nemal nikdy so zástupcami dodávateľa OFN s.r.o. žiadne problémy a ich spolupráca bola bezchybne nastavená. Dôveryhodnosť spoločnosti AstraiaS s.r.o. mala byť preukázaná aj tým, že v rámci ponuky spolupráce im bol predložený výpis z obchodného registra uvedenej spoločnosti aj s osvedčovacou doložkou, osvedčenie o registrácii pre DPH a osvedčenie o registrácii a o pridelení daňového identifikačného čísla, pričom žalobca si priebežne overoval platnosť identifikačného čísla pre DPH predmetného dodávateľa. Správny súd zhodne s názorom daňových orgánov uvádza, že vzhľadom na to, že predchádzajúca spolupráca

s D. O. a K. M. bola prostredníctvom spoločnosti OFN s.r.o., ktorá bola dňom 12.10.2016 vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlúčenia, tak bolo namieste, napriek tomu, že spolupráca bola bezchybne nastavená, dôkladnejšie preverenie dôveryhodnosti tohto obchodného partnera. Dôkladnejšie preverenie obchodného partnera bolo namieste aj na základe toho, že správca dane v mesiaci marec 2017 upozornil žalobcu na správanie jeho predchádzajúceho dodávateľa OFN s.r.o., s ktorým spolupracoval prostredníctvom osôb D. O., K. M.

a Z. P., pričom s týmito istými osobami spolupracoval žalobca aj v rámci spolupráce s dodávateľom AstraiaS s.r.o. Keby si žalobca detailnejšie preveril svojho obchodného partnera, z verejne dostupných zdrojov by už ku dňu uzatvárania deklarovanych obchodných transakcií zistil, že spoločnosť AstraiaS s.r.o. neuložila v zbierke listín ani účtovnú závierku spoločnosti za predchádzajúci kalendárny rok, z ktorej by mohol usúdiť jej platobnú schopnosť, záväzky, výšku majetku, skutočnosť, či má náklady na mzdy zamestnancov, aké zisky v rámci svojej činnosti dosahuje a pod. Žalobca ani neuviedol, či žiadal od D. O. vysvetlenie, prečo mu ponúka spoluprácu prostredníctvom spoločnosti AstraiaS s.r.o., keď spolupráca so spoločnosťou OFN s.r.o. bola bezchybne nastavená a žalobca s nimi nemal žiadne problémy. Navyše v

rámci spolupráce so spoločnosťou OFN s.r.o. bola zistená priama komunikácia žalobcu so zahraničnými predajcami.

65. Správny súd sa stotožnil s názorom daňových orgánov, že skutočnosti o predchádzajúcom dodávateľovi žalobcu vyplynuli z kontrolnej činnosti správcu dane, s týmito skutočnosťami bol žalobca oboznámený prostredníctvom protokolu z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2015, avšak rozhodnutie spolupracovať so spoločnosťou AstraiaS s.r.o. bolo výlučne na žalobcovi. No napriek tomu, že žalobca vedel, že osoba D. O. nezaručuje bezproblémovú a transparentnú spoluprácu, nezabezpečil si písomné dôkazy o vzájomnej spolupráci, nepristúpil k uzatváraniu písomných zmlúv, ani k vyhotoveniu preberacích protokolov, pričom tieto dokumenty so svojimi odberateľmi uzatváral a ide o písomnosti, ktoré bežne sprevádzajú obchod s motorovými vozidlami. Žalobca so svojimi odberateľmi písomné zmluvy, ako aj preberacie protokoly vyhotovené mal, z čoho vyplýva, že k zdaniteľným obchodom s rovnakým typom tovaru pristupoval žalobca odlišne, a že spôsob prevedenia sporných zdaniteľných obchodov sa odlišuje od ním vykonávaných obchodov s vozidlami a odlišuje sa od obchodných zvyklostí pri obchodovaní s vozidlami.

66. Správny súd uvádza, že žalobca už od marca 2017, kedy mu bol doručený protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2015, mal vedomosť, že s osobami, s ktorými spolupracuje a ktoré boli predtým u iného dodávateľa a s ktorými pokračoval v spolupráci, sú určité problémy. Aj keď ešte neexistovalo žiadne právoplatné rozhodnutie o dovyrubeaní dane, mal v rukách protokol, v ktorom mu daňové orgány neuznali uplatnené odpočty DPH, z dôvodu, že bolo zistené že v reťazci dodávateľov došlo k nejakému podvodnému konaniu. Čiže už vzhľadom k tomu, že ide o tie isté problémové osoby, s ktorými spolupracoval, mal byť žalobca obozretnejší a mal prijať nejaké konkrétne opatrenia, aby zamedzil svojej účasti na podvodnom konaní, avšak správny súd konštatuje, že žalobca žiadne takéto kontrolné opatrenia neprijal, resp. ich prijatie nebolo preukázané. To že si žalobca overil dodávateľ v registroch, že je platcom DPH a to že mu boli vozidlá dodané nezaručuje dôveryhodnosť jeho dodávateľa, nakoľko už pri predchádzajúcej spolupráci vznikli problémy pri uplatnení odpočtu DPH. Správny súd je toho názoru, že žalobca mal od svojho dodávateľa žiadať nejaké záruky ako napr. aby mu preukázal, že zdaniteľné obchody uviedol v kontrolných výkazoch alebo aby mu oznámil, kedy daň do štátneho rozpočtu odvedie, o čom by mu dodal dôkaz, resp. dôkazy, ktoré by poskytli žalobcovi krytie pri uplatňovaní odpočtu DPH. Daňové orgány riadne uviedli skutočnosti, na základe ktorých žalobca mohol pri dodržaní zásady opatrnosti získať indície, ktoré by ho o jeho účasti na takomto daňovom podvode dostatočne informovali. Z vykonaného dokazovania však nevyplývalo, že daňový subjekt prijal nejaké konkrétne opatrenia na zabezpečenie toho, aby sa nestal súčasťou podvodného konania, aby tak svojim prístupom nezaložil svoju zodpovednosť za účasť na obchodoch poznačených podvodným konaním vo vzťahu k osobám, ktorých dôveryhodnosť správca dane už spochybnil v predchádzajúcich konaniach vedených u žalobcu a s týmito pochybnosťami bol žalobca aj oboznámený. Napriek tomu, že žalobca si splnil povinnosti voči štátu, dovyrbenie je založené na vedomosti, že sa zúčastnil podvodného konania, o ktorom mohol vedieť, ak by bol dostatočne obozretný.

67. Správny súd na záver konštatuje, že na základe vyššie uvedených skutočností ako aj na základe vykonaného dokazovania zo strany správcu dane má za preukázané, že dodávateľ žalobcu, spoločnosť AstraiaS s.r.o., rovnako ako predchádzajúci dodávateľ, spoločnosť OFN s.r.o., bola medzi zahraničných dodávateľov a žalobcu vložená účelovo, za účelom zníženia výslednej daňovej povinnosti žalobcu, ktorému by v prípade priameho nákupu od zahraničných dodávateľov vznikla vysoká daňová povinnosť pre predaj motorových vozidiel v tuzemsku, nakoľko túto by si žalobca nemohol kompenzovať s odpočtom dane na vstupe. Z výpovedí viacerých svedkov vyplýva, že spoločnosť AstraiaS s.r.o., pokračovala v činnosti po zaniknutej spoločnosti OFN s.r.o., pričom žaloba nemal odlišné požiadavky na spoločnosť AstraiaS s.r.o. oproti spoločnosti OFN s.r.o. s výnimkou toho, aby dostali kompletnú dokumentáciu ohľadom dodávaných vozidiel. Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd považuje námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov za nedôvodnú.

68. Čo sa týka ostatných námietok žalobcu, tak správny súd uvádza, že sú pomerne všeobecného charakteru, pričom žalobca nepoukazoval na konkrétne porušenia, či nedostatky zrealizované zo strany daňových orgánov. Ohľadne námietky, že v konaní došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcou dane, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia správcu dane a nezákonného rozhodnutia žalovaného, správny súd uvádza, že žalobca v žalobe nepoukazoval na

žiadne podstatné porušenie v konaní správcu dane a nepoukazoval na žiadne konkrétne ustanovenia daňového poriadku, ktoré mali byť porušené, a preto správny súd nezostáva nič iné ako konštatovanie ohľadne nedôvodnosti tejto námietky. Správny súd taktiež konštatuje neopodstatnenosť námietky žalobcu ohľadne toho, že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia bol v rozpore s administratívnym spisom alebo v ňom nemal oporu a to najmä z dôvodu, že žalobca v podanej žalobe netvrdil žiadny konkrétny rozpor napadnutého rozhodnutia s administratívnym spisom a tento rozpor nebol v konaní pred správnym súdom zo strany žalobcu ani nijako preukázaný.

69. S prihliadnutím na všetky vyššie uvedené skutočnosti a s prihliadnutím na okolnosti danej veci správny súd konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Správca dane ako aj žalovaný vykonaním dokazovaním preukázali, že v prejednáwanej veci došlo k podvodnému konaniu u spoločnosti AstraiaS s.r.o. ktorá bola priamym dodávateľom žalobcu a ktorá mu dodala tovar - motorové vozidlá. Zároveň bolo objektívnymi dôkazmi preukázané, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné požadovať, aby sa uistil, že plnenia, ktoré prijal od svojho dodávateľa, nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH. Na základe správcov zistených skutočností žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje na podvodnom reťazci spojenom s únikom DPH. Z uvedeného dôvodu nebolo žalobcovi uznané odpočítanie dane a po preskúmaní veci je možné dospieť k záveru, že ani v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené porušenia daňového poriadku. Daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo a správne orgány riadne aplikovali nielen judikatúru slovenských súdov, ale aj judikatúru Súdneho dvora EÚ, pričom sa náležite vysporiadali s námietkami žalobcu. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ani prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

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

71. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti a nedôvodnosť námietok žalobcu, správny súd podľa § 190 SSP žalobu zamietol.

72. O trovách konania súd rozhodol podľa § 168 SSP, v zmysle ktorého 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.

73. V prejednáwanej veci procesne úspešnému žalovanému, ktorým je orgán štátnej správy, správny súd náhradu trov nepriznal, nakoľko žalovanému nevznikli žiadne dôvodne vynaložené trovy a trovy konania si v prípade úspechu žalovaný ani neuplatnil.

74. Toto rozhodnutie prijal senát Krajského súdu v Trenčíne pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta posledná zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v Bratislave, písomne v dvoch vyhotoveniach. Zmeškanie tejto lehoty nie je možné odpustiť.

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 a návrh výroku rozhodnutia. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. To neplatí, ak

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