

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 6Sf/6/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0825100153
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 08. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Kochan Morová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0825100153.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a členov senátu Mgr. Andreja Maukša a JUDr. Aleny Majerovej (sudkyňa spravodajkyňa), v právnej veci žalobcu: Globalgastro plus, s. r. o., so sídlom Račianska 17, 831 02 Bratislava - mestská časť Nové Mesto, IČO: 47 375 761, právne zastúpený: Mgr. Dávid Štefanka, advokát, so sídlom Povožnícka 18, 841 03 Bratislava - mestská časť Lamač, IČO: 42 182 298, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103476816/2024 zo dňa 05. 12. 2024, takto

rozhodol:

I. Správnu žalobu z a m i e t a.

II. Žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie a napadnuté rozhodnutie

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2022. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 100954532/2024 zo dňa 21. 03. 2024, v rámci ktorého žalobcovi neuznal právo na odpočítanie DPH z 15 dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou 4gastro Veľkoobchod s.r.o., Klincová 37, 821 08 Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO: 54 386 578 (ďalej len „4gastro Veľkoobchod s.r.o.“), pretože vykonanou kontrolou bolo zistené podvodné konanie s DPH (daňový únik), o ktorom žalobca mohol vedieť.

2. Správca dane rozhodnutím č. 101845180/2024 zo dňa 28. 06. 2024 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2022 v sume 18.011,72 eur. Skutkové zistenia správcu dane možno zhrnúť tak, že v kontrolovanom zdaňovacom období nakupoval žalobca tovar (mrazené mäso, oleje, pretlaky atď.) od dodávateľa 4gastro Veľkoobchod s.r.o., ktorý vystavil faktúry, z ktorých si žalobca odpočítal daň. Dodávateľ 4gastro Veľkoobchod s.r.o. tovar nadobudol od dodávateľa PS Stafin s.r.o. Dodávateľom spoločnosti PS Stafin s.r.o. bola spoločnosť Lux Gastro market s.r.o. Z kontrolných výkazov DPH bolo správcom dane zistené, že v preverovanom reťazci dodaní Lux Gastro market s.r.o. - PS Stafin s.r.o. - 4gastro Veľkoobchod s.r.o. – žalobca, došlo k neodvedeniu dane spoločnosťou Lux Gastro market s.r.o., ktorá si svoju daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2022 znížila na vstupe uvedením len vstupov z rizikových B.3.2. transakcií (základ dane 267.538,85 EUR), t.j. zo zjednodušených faktúr, ktorých vystaviteľmi sú nábytkové domy, hobymarkety, supermarkety, o čom vyhotovil správca dane úradný záznam č. 100092387/2024 zo dňa 10. 01. 2024.

3. V rámci dokazovania vyplynulo, že žalobca použil obstaraný tovar uvedený na faktúrach od dodávateľa 4gastro Veľkoobchod s.r.o. na dodávky tovarov a služieb pre svojich odberateľov, hlavne pre Ministerstvo vnútra Slovenskej republiky na zabezpečenie celodenného stravovania v Azylovom zariadení na A. B. C. XXXX/XX D. E., s ktorým mal uzavretú Rámcovú dohodu o poskytovaní stravovacích služieb č. SE-VO2-2022/004485-005. V súlade s touto dohodou žalobca dodal zariadeniu v mesiaci december 2022 celodenné stravovanie v rozsahu 7 dní v týždni vrátane sviatkov, celkovo sa jednalo o 28.566 raňajok, 28.566 obedov a 28.566 večerí, ktoré boli fakturované Ministerstvu vnútra Slovenskej republiky. V mesiaci december 2022 žalobca dodal Súkromnej základnej škole FELIX 1.803 obedov pre deti a 202 obedov pre dospelých. Celkovo dodal tovary a služby v mesiaci december 2022 so základom dane 337.232,69 eura.

4. Správca dane dospel k záveru, že hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane boli splnené, pričom právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom 4gastro Veľkoobchod s.r.o. zamietol z dôvodu objektívnych skutočností preukazujúcich, že dodávky boli uskutočnené pre platiteľa dane, ktorý preukázateľne mohol vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Správca dane poukázal na skutočnosti, ktoré nasvedčovali podozrivosti transakcie, pre ktorú mal mať žalobca vedomosť o daňovom podvode a poukázal na nedostatočnú obozretnosť žalobcu, aby svojej účasti na daňovom podvode zabránil. Správca dane zisťoval, či žalobca konal s náležitou opatrnosťou, teda či prijal také rozumné opatrenia, ktoré by zabránili jeho účasti na daňovom podvode, pričom dospel k záveru, že konanie žalobcu opatrnosť nepreukazuje.

5. Správca dane pri právnom posúdení veci vychádzal z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 (ktorý čerpal z rozsudku Súdneho dvora EÚ C-439/04 a C-440/04), ktorý stanovil 4 otázky, ktoré musia byť kladne zodpovedané na to, aby mohol odopretý nárok na odpočet DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, a to: 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 spojené s podvodným konaním, vedel o tom, alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

6. Tieto otázky vyhodnotil v preverovanom rizikovom reťazci dodaní: Lux Gastro market s.r.o. - PS Stafin s.r.o. - 4gastro Veľkoobchod s.r.o. – žalobca, nasledovne:

Ad 1) Áno, z posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik tým, že v preverovanom rizikovom reťazci dodaní: Lux Gastro market s.r.o. - PS Stafin s.r.o. - 4gastro Veľkoobchod s.r.o. – žalobca, došlo k neodvedeniu dane daňovým subjektom Lux Gastro market s.r.o., ktorý si svoju daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2022 znížil na vstupe uvedením len vstupov z rizikových B.3.2. transakcií (základ dane 267.538,85 EUR, dodávateľa sú nábytkové domy, hobymarkety, supermarkety...). Správca dane ako dôkaz preukazujúci existenciu daňového úniku spojeného s posudzovanými dodávkami kontrolovaného daňového subjektu uviedol zistenia na podklade kontrolných výkazov a schémy na základe analytických výstupov z kontrolných výkazov DPH č. ZA1230695-1, ZA1230695-2, ZA1230695-3.

Ad 2) Áno, daňový únik je dôsledkom podvodného konania, o čom svedčia nasledujúce objektívne skutočnosti:

Dodávateľ 4gastro Veľkoobchod s.r.o. mal na adrese sídla spoločnosti Klincová 37, 821 08 Bratislava - mestská časť Ružinov, s.r.o. len virtuálne sídlo, nemal žiadnych zamestnancov, nevlastnil žiadny majetok, účtovnú závierku za obdobie roka 2022 uložil do zbierky listín až 14. 05. 2024. Nemal oprávnenie na obchodovanie s preverovaným druhom tovaru, keďže z dokazovania vyplynulo (z odpovedí Štátnej veterinárnej a potravinovej správy SR a Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy v rámci výkonu daňovej kontroly DPH u daňového subjektu FreshBox s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2022), že nebol registrovaný na žiadnej Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe (ďalej len „RVPS“), nemal schválenú žiadnu prevádzkareň, t.j. nebol evidovaný v registri prevádzkovateľov potravinárskych podnikov, ktorí podliehajú registrácii podľa § 40 a 41 zákona NR SR č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov a uvedený nedostatok bol zistený aj u jeho dodávateľa PS Stafin s.r.o. Oznámením o indexe daňovej spoľahlivosti bol spoločnostiam 4gastro Veľkoobchod s.r.o. a PS Stafin s.r.o. určený index: „menej spoľahlivý daňový subjekt“. Daňovému subjektu PS Stafin s.r.o. bola rozhodnutím č. 103146934/2023 zo dňa 18. 12. 2023 podľa § 81 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, zrušená registrácia pre daň a určený deň 31. 01. 2024, uplynutím ktorého prestal byť platiteľom dane z dôvodu, že si opakovane v kalendárnom roku 2023 nesplnil povinnosť podať daňové priznanie k DPH. Dodávateľ 4gastro Veľkoobchod s.r.o. neoznámil podľa §

6 zákona o DPH Finančnému riaditeľstvu SR žiadny vlastný účet vedený u poskytovateľa platobných služieb, ktorý bude používať na podnikanie. Z odborného vyjadrenia účtovnej spoločnosti Papalash s.r.o. vyplynulo, že účtovníctvo spoločnosti 4gastro Veľkoobchod s.r.o. nebolo vedené v zmysle zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve a v zmysle Opatrenia Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúci v sústave podvojného účtovníctva.

Ad 3) Áno, posudzované zdaniteľné obchody kontrolovaného daňového subjektu boli s podvodným konaním spojené dodávateľskou reťazou dodaní, čo vyplynulo zo zistenej schémy prepojených subjektov Lux Gastro market s.r.o. - PS Stafin s.r.o. - 4gastro Veľkoobchod s.r.o. – žalobca.

Ad 4) Áno, žalobca o jeho zapojení do fakturačného reťazca zdaniteľných obchodov spojených s podvodným konaním mohol vedieť. Správca dane uviedol, že viaceré z indícií nasvedčujúcich spáchaniu podvodného konania (objektívny test - podmienky 1 až 3 Axel Kittel testu) zároveň zakladajú aj podozrivosť transakcie a teda i nutnosť vedomosti daňového subjektu o nej (str. 21 až 24 prvostupňového rozhodnutia). Podľa záverov správca dane žalobca neprijal dostatočné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode. Uviedol, že medzi elementárne preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré bežne obozretný daňový subjekt musí vykonať, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, patrí aj preverenie oprávnení dodávateľa na obchodovanie s preverovaným druhom tovaru, preverenie, či sa dodávateľ nenachádza v Zozname platiteľov DPH, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH, ktorý zverejňuje Finančné riaditeľstvo SR na svojej internetovej stránke a ktorý je verejne dostupný, prípadne, či osoba konateľa dodávateľa nie je konateľom v takejto spoločnosti, preverenie, či sa dodávateľ nachádza v zozname platiteľov DPH s číslami bankových účtov, ktoré používajú na podnikanie. Správca dane v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že pred dodávateľom 4gastro Veľkoobchod s.r.o. žalobca v zdaňovacom období september a november 2022 obchodoval s dodávateľom Vizuma s.r.o., ktorého konateľom bol rovnako ako u dodávateľa 4gastro Veľkoobchod s.r.o., D. E., ktorý konateľa žalobcu F. G. H. upovedomil, že spoločnosť Vizuma s.r.o. má problémy na Fintate, kde vykazuje, že nemá podané daňové priznania (spoločnosť Vizuma s.r.o. sa od 25. 02. 2021 nachádzala v Zozname platiteľov DPH, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH), preto žalobca začal za nezmenených podmienok spolupracovať s novou spoločnosťou pána E. (4gastro Veľkoobchod s.r.o.), ktorá bola do obchodného registra zapísaná dňa 02. 03. 2022, D. E. sa stal jej konateľom 27. 10. 2022 a v novembri už fakturoval žalobcovi za dodané tovary. Sám konateľ žalobcu F. G. H. na ústnom pojednávaní dňa 04. 01. 2024 na otázky zamestnancov správca dane ohľadom faktúr od spoločnosti 4gastro Veľkoobchod s.r.o.: - aké informácie, referencie mali o spoločnosti 4gastro Veľkoobchod s.r.o., - či si preverovali nejakým spôsobom túto spoločnosť, jej materiálne, technické, personálne zázemie, jej postavenie na trhu a jej schopnosť realizovať objednávky v požadovanej kvalite a čase, uviedol, že si pozeral spoločnosť na Fintate s tým, že to bola nová spoločnosť, skontroloval si tam, či sú platcom DPH. Ostatné si nepreveroval, lebo išlo len o zmenu firmy, prišlo mu normálne s ohľadom na pána E., že keďže mal nejaký problém s firmou Vizuma s.r.o., že začali spoluprácu s jeho novou spoločnosťou, - akým spôsobom boli s dodávateľom 4gastro Veľkoobchod s.r.o. dohodnuté obchodné podmienky, akým spôsobom boli dohodnuté ceny za fakturované plnenia a či si robili prieskum bežných cien na trhu, uviedol, že to bolo rovnako ako so spoločnosťou Vizuma s.r.o., vždy na stretnutí spísali objednávku, kde boli aj ceny a na základe toho bol tovar dodaný a vystavená faktúra, bežne si prieskum robí, ale v tom čase nie, bol rád, že to má dodané, - či pozná pôvod tovaru, ktorý spoločnosti Globalgastro plus, s. r. o. dodala v zdaňovacích obdobiach december 2022, február 2023 a marec 2023 spoločnosť 4gastro Veľkoobchod s.r.o. a či vie uviesť dodávateľov spoločnosti 4gastro Veľkoobchod s.r.o., uviedol, že nepozná pôvod tovaru ani dodávateľov. Na základe vykonaného dokazovania a zhodnotenia vyjadrení žalobcu, správca dane uzavrel, že žalobca neprijal dostatok opatrení pri objednávaní a realizácii dodávok tovarov od spoločnosti 4gastro Veľkoobchod s.r.o.

7. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 103476816/2024 zo dňa 05. 12. 2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V odôvodnení uviedol, že správca dane zistil skutkový stav vecí a dôkazy vyhodnotil vo vzájomných súvislostiach a v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Uviedol, že pre posúdenie skutočnosti, či žalobca bol účastný na podvode na DPH, na účely rozhodnutia o pripustení práva na odpočítanie dane, správca dane v napadnutom rozhodnutí správne aplikoval tzv. Axel Kittel test. Uvedené otázky boli správcom dane kumulatívne zodpovedané kladne, čím správca dane dospel k záveru, že v posudzovanom prípade došlo k podvodnému konaniu, ktoré spočívalo v nárokaní odpočítania dane, ktorá nebola v účelovo vykonštruovanom reťazci dodávateľov a subdodávateľov reálne odvedená do štátneho rozpočtu. Pokiaľ ide o prvú podmienku Axel Kittel testu – existenciu daňového úniku, resp. chýbajúcej dane,

a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca, žalovaný bol toho názoru, že splnenie tejto podmienky bolo bezpochyby preukázané. Na základe údajov z kontrolných výkazov bolo zistené, že v preverovaných obchodných reťazcoch Lux Gastro market s.r.o. - PS Stafin s.r.o. - 4gastro Veľkoobchod s.r.o. – žalobca došlo k narušeniu neutrality dane, pričom chýbajúca daň bola identifikovaná u spoločnosti Lux Gastro market s.r.o. Priamy dodávateľ 4gastro Veľkoobchod s.r.o. si svoju daňovú povinnosť ponížil faktúrami prijatými od nekontaktnej spoločnosti PS Stafin s.r.o. Podľa druhej podmienky Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, resp. dôsledkom obchodného zlyhania, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedali bežným obchodným podmienkam. Z administratívneho spisu vyplynulo, že správcom dane realizované dokazovanie a zistené indicie boli vo svojej spojitosti dostatočné pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia. Podľa názoru žalovaného bolo potrebné zodpovedať kladne aj na otázku viažucu sa k posúdeniu splnenia tretej podmienky Axel Kittel testu, teda či boli posudzované zdaniiteľné obchody žalobcu s podvodným konaním spojené. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom 4gastro Veľkoobchod s.r.o., ktorý daň reálne neodviedol do štátneho rozpočtu, pretože si daň fakturovanú žalobcom znížil vstupom od ďalších nekontaktných dodávateľov. Podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu. V súvislosti so skúmaním subjektívnej stránky tzv. vedomostného testu správca dane identifikoval objektívne okolnosti, ktoré vyhodnotil vo vzájomných súvislostiach s prihliadnutím na obchodnú činnosť a možnosti daňového subjektu pri overovaní si svojho obchodného partnera. Žalovaný konštatoval, že považuje za preukázanú minimálne nevedomú nebanlivosť (a teda i splnenie vedomostného testu) u žalobcu a to zo skutkových okolností zistených správcom dane. V danej veci žalobca nepredložil žiadny dôkaz o tom, že by si zisťoval informácie o obchodných priestoroch dodávateľa 4gastro Veľkoobchod s.r.o., zamestnancoch, internetovej stránke, registrácií na veterinárnej a potravinovej správe a to všetko za účelom, aby sa uistil, že sa prijatím zdaniiteľných plnení od svojho priameho dodávateľa nebude zúčastňovať na daňovom podvode. Žalobca sa nezaujímal o to, či dodávateľ 4gastro Veľkoobchod s.r.o. je vlastníkom tovaru. Žalobca aj keď vedel, že predchádzajúci dodávateľ Vizuma s.r.o. má problémy s nepodanými daňovými priznaniami, vstúpil do obchodu s inou spoločnosťou D. E. – dodávateľom 4gastro Veľkoobchod s.r.o. Správca dane teda správne uzavrel, že žalobca sa nechoval ako obozretný podnikateľ, keď obchod, ktorý bežne realizoval s overenými dodávateľmi potravín, uzavrel s dodávateľom 4gastro Veľkoobchod s.r.o., ktorého obchodnú činnosť vo sfére dodávania potravín nepoznal a to aj napriek skutočnosti, že disponoval informáciou o konaní D. E., ktorý bol konateľom dodávateľa Vizuma s.r.o. (v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach) o nepodaných daňových priznaniach spoločnosti Vizuma s.r.o. Tieto skutočnosti považoval žalovaný za kľúčové z pohľadu preukázania vedomostnej stránky účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom v predmetnej veci. U žalobcu mali uvedené skutočnosti vyvolať minimálne primeranú obozretnosť. Žalovaný uviedol, že ide o okolnosti, ktoré boli priamo v dispozičnej sfére žalobcu a zároveň dodal, že úlohou správca dane nebolo vymedzovať, aké opatrenia mal žalobca prijať, avšak z toho, čo bolo v daňovom konaní preukázané, nemožno konštatovať, že by žalobca konal obozretné. Žalovaný mal za to, že v predmetnej veci správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno a splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu preukázal. Žalovaný dospel k záveru, že rozhodnutie správca dane a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu je v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ (napr. rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 13. februára 2014 vo veci C-18/13 Maks Pen EOOD, uznesenie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 z 3. septembra 2020 Vikingo Fövállalkozó, rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775).

Správna žaloba a vyjadrenia účastníkov

8. Správnu žalobou podanou v zákonnej lehote sa žalobca domáhal zrušenia prvostupňového aj napadnutého rozhodnutia. V rámci žalobných bodov namietal, že rozhodnutie správneho orgánu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu.

9. Žalobca v úvode správnej žaloby namietal nelogické závery, nekonzistentnosť, rôznu aplikáciu tých istých právnych názorov a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia. Namietal jednostranné hodnotenie dôkazov, keď dôraz bol podľa žalobcu kladený na skutočnosti, ktoré podporujú skutkové závery žalovaného. Uviedol, že skutkový stav prezentovaný žalovaným je v rozpore so spisom, nemá v ňom oporu a skutkové a právne argumenty žalovaného nie sú presvedčivé, dostatočné a nezaoberajú sa argumentáciou žalobcu z podaného odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu. Neodôvodnenosť rozhodnutia je podľa žalobcu daná rozporom súvislostí použitých právnych argumentov a skutkových okolností veci s absenciou jasných a zrozumiteľných odpovedí na všetky právne a skutkovo relevantné otázky.

10. Mal za to, že žalovaný (resp. aj správca dane) nedodržaním niektorých zásad a ustanovení daňového poriadku porušil vo významnej miere práva daňového subjektu. Podľa žalobcu sa žalovaný riadne nezaoberal odvolacími námietkami a v odôvodnení neuviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a aké skutkové zistenia z vykonaných dôkazov zistil.

11. Poukázal na ustanovenie § 63 ods. 5 daňového poriadku a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 20. 04. 2017, sp. zn. 5Sžf/37/2016 (bod 18. správnej žaloby). Zdôraznil, že odvolací orgán nemôže skutkové zistenia vyplývajúce z podkladov prvostupňového rozhodnutia urobiť zrozumiteľné namiesto správcu dane a následne vysloviť svoje právne vyhodnotenie týchto skutkových zistení, čo v napadnutom prvostupňovom rozhodnutí správcu dane absentovalo.

12. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci. V bode 23. správnej žaloby citoval závery žalovaného z napadnutého rozhodnutia uvedené na str. 17: „Odvolací orgán konštatuje, že považuje za preukázanú minimálne nevedomú nedbanlivosť (a teda i splnenie vedomostného testu) u odvolávajúceho sa a to zo skutkových okolností zistených správcou dane. V danej veci odvolávajúci sa nepredložil žiadny dôkaz o tom, že by si zisťoval informácie o obchodných priestoroch dodávateľa 4gastro Veľkoobchod s.r.o., zamestnancoch, internetovej stránke, registrácií na veterinárnej a potravinovej správe a to všetko za účelom, aby sa uistil, že sa prijatím zdaniteľných plnení od svojho priameho dodávateľa nebude zúčastňovať na daňovom podvode. Odvolávajúci sa nezaujímal o to, či dodávateľ 4gastro Veľkoobchod s.r.o. je vlastníkom tovaru. Odvolávajúci sa i keď vedel, že predchádzajúci dodávateľ Vizuma s.r.o. má problémy s nepodanými daňovými priznaniami, vstúpil do obchodu s inou spoločnosťou D. E. – dodávateľom 4gastro Veľkoobchod s.r.o.“.

13. Argumentoval, že nebolo sporné, že preukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH, spornou skutočnosťou ostalo, či žalobca vedel, resp. mohol vedieť, že sa svojim konaním zúčastňuje na obchodnej transakcii poznačenej podvodom na DPH. Namietal vykonanie Axel Kittel testu, resp. jeho výsledok, ktorý už namietal aj v rámci administratívneho konania. Mal za to, že ak daňový orgán preukazuje kontrolovanému daňovému subjektu vedomosť/možnosť vedomosti o podvode (ktorý však on nespáchal), musí mať na základe dostatočne zisteného skutkového stavu a objektívnych dôkazov za preukázanú aj skutočnosť, že sa podvod udial. Uviedol, že správny orgán povýšil dojmy na hodnotu dôkazu a ide jednoznačne o arbitrárny postup spôsobujúci arbitrárnosť rozhodnutí prijatých v administratívnom konaní. Mal za to, že vykonávanie dôkazov, ktoré sú dohadmi, je neprípustné a takýto výkon daňovej správy nemôže požívať právnu ochranu.

14. V súvislosti s nárokom na odpočet DPH a jeho neuznanie poukázal na Nález ÚS SR I. ÚS 627/2022-43. Uviedol, že v predmetnom rozhodnutí sa ústavný súd zaoberal aplikáciou európskej judikatúry v kontexte porušovania ústavných práv daňových subjektov dotváraním skutkového stavu a povyšovaním domnienok na hodnotu dôkazu, a preto aj v tomto prípade je možné aplikovať závery ústavného súdu, keďže v prejednávanej veci došlo k dotvoreniu skutkového stavu, povýšením domnienok na hodnotu dôkazu a na tomto podklade správne orgány rozhodovali.

15. Namietal, že preukázal, že nemal vedomosť o údajnom reťazci poznačenom údajným daňovým podvodom a nemožno mu dávať na ťarchu skutočnosť, že nemôže navrhnuť dokazovanie, ktoré je mimo jeho dispozičnej sféry. Zároveň považoval za nezrozumiteľné, aby daňový subjekt navrhoval dôkazy v čase, kedy si prevzal dôkazné bremeno prvostupňový orgán. Uviedol, že poukazoval na skutočnosť, že prvostupňový orgán odvíja vedomosť žalobcu o daňovom podvode od zistení, ktoré sám preveril v rozsahu, v akom mu toto umožňuje zákon a postavenie správcu dane. Namietal, že prvostupňový orgán

pred sformulovaním svojich zistení musel vykonať niekoľko daňových kontrol a zisťovaní u rôznych daňových subjektov a v súčinnosti s iným daňovým úradom.

16. Namietal aj ignorovanie pochybení správcu dane zo strany žalovaného. Uviedol, že žalovaný v tejto veci dotváral skutkový stav, skutočnosti prezentované ako fakty, označil za dohady žalovaného a správcu dane. Uviedol, že vyvodzovať akýsi druh objektívnej zodpovednosti nemá oporu v zákone. Uviedol, že pokiaľ žalovaný na jednej strane tvrdí, že preukazovanie existencie daňového podvodu môže byť podporené aj okolnosťami, ku ktorým došlo ex post (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 10Afs 206/2020 zo dňa 20. 01. 2021), tak sa nezaoberal tým, že v uvedenom prípade sa stala opačná situácia, kedy došlo k splneniu povinností u dodávateľa žalobcu ex post, a to k rekonštrukcii účtovníctva.

17. Taktiež namietal, že na jednej strane žalovaný oddeľuje dvoch dodávateľov s tým istým konateľom a na druhej strane toto dáva na ľarchu žalobcovi tým, že žalobca mal mať vedomosť, že pri zmene osoby v pozícii dodávateľa s tým istým konateľom sa žalobca bude zúčastňovať na daňovom podvode a mal si preveriť nového dodávateľa. Uviedol, že preveril svojho dodávateľa, vykonal kontrolný nákup, preveril skutočnosti, pre ktoré bol zaradený do zoznamu platiteľov DPH s dôvodmi na zrušenie registrácie, t.j. postupoval s náležitou obozretnosťou. Vyzdvihol zmätočnosť napadnutého rozhodnutia, keď na jednej strane žalovaný konštatuje, že u žalobcu išlo o nevedomú nebanlivosť (daňový poriadok tento termín nepozná) a na strane druhej tvrdí, že žalobca nevykonával také úkony, ktorými údajne mal a mohol zabrániť účasti na daňovom podvode. Uviedol, že údajný (v daňovej kontrole nepreukázaný) daňový podvod sa mal stať na úplne inom stupni obchodu, do ktorého žalobca nemohol vidieť, nemohol do neho zasahovať a ani nijak ovplyvniť.

18. Žalobca uviedol, že považuje výkon daňovej kontroly za dôležitú súčasť správy daní, avšak fiškálne záujmy správcu dane nesmú byť postavené nad práva kontrolovaného subjektu, nesmú stáť nad zákonom, nesmú ho obchádzať a pri správe daní je treba dbať na morálne princípy a dobré mravy. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 30. 01. 2023, sp. zn. 4Sžfk/13/202 (pozn. správneho súdu: zrejme malo byť uvedené sp. zn. 4Sžfk/13/2021). Mal za to, že splnil všetky zákonom požadované podmienky na priznanie práva na odpočítanie dane a jeho nárok je v súlade s európskou ako aj tuzemskou judikatúrou. Uviedol, že nie je zákonné nepriznať mu nároky len preto, že správca dane nedokázal kontaktovať niektoré daňové subjekty.

19. V závere správnej žaloby poukázal na rozhodnutie Správneho súdu v Bratislave sp. zn. TT-14S/117/2022 zo dňa 22. 08. 2023, najmä na body 56, 57 a 58. Uviedol, že vykonal testovací nákup, čím reálne preveroval dodávateľa, a to, že správne orgány berú do úvahy len časť textu zápisnice a nevychádzajú z reálneho priebehu udalostí, podľa názoru žalobcu preukazuje arbitrárnosť rozhodnutí. Za arbitrárne považoval aj tvrdenie žalovaného, že úlohou správcu dane nebolo vymedzovať, aké opatrenia mal žalobca prijať, avšak z toho, čo bolo v daňovom konaní preukázané, nemožno konštatovať, že by žalobca konal obozretné. Správny orgán by mal byť schopný určiť aspoň základný okruh opatrení, resp. zásady, v zmysle ktorých by tieto opatrenia mali byť prijímané a vykonávané. Správny orgán sa pri tom ani len čiastočne neoprel o bežnú prax, t.j. bežne prijímané opatrenia v obdobných situáciách a zotrval len v pozícii negovania svojimi tvrdeniami. Uviedol, že rozhodnutia správnych orgánov sú založené na dojmach a názoroch povýšených na úroveň dôkazov, čo v tomto prípade podľa názoru žalobcu umožňuje aplikáciu zásady „in dubio pro reo“.

20. Žalovaný navrhol správnu žalobu zamietnuť. Považoval žalobné námietky za nedôvodné a neopodstatnené, pretože správca dane aj žalovaný rozhodli v súlade s platnými právnymi predpismi, na základe preukázaného skutkového stavu a v zmysle judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Uviedol, že správca dane zistil skutkový stav dostatočne a v súhrne identifikoval celý rad objektívnych okolností nasvedčujúcich účasti žalobcu na daňovom podvode ako aj konanie žalobcu v rozpore so zásadami obozretnosti v obchodnom styku, kedy vyhodnotil prijaté opatrenia žalobcu za nedostatočné. Žalovaný nemal z takto zisteného skutkového stavu problém vyhodnotiť a overiť splnenie jednotlivých kritérií tzv. Axel Kittel testu a vyabstrahovať dostatočný počet zistení a dôkazov svedčiacich o daňovom podvode i nedostatočnej obozretnosti žalobcu.

21. V replike žalobca žiadal správny súd, aby zrušil nezákonné rozhodnutia správnych orgánov. Uviedol, že žalovaný sa nevysporiadal so všetkými žalobnými bodmi a dôkazmi predloženými žalobcom. Na viaceré podstatné skutočnosti, vrátane uplatnených judikátov Ústavného súdu SR (napr. nález I. ÚS

627/2022-43), nereagoval vôbec alebo len všeobecne. Žalovaný nevyvrátil ani konkrétne námietky týkajúce sa toho, že skutkový stav bol dotváraný ex post a že tzv. Axel Kittelov test bol vykonaný metodicky nesprávne, bez objektívneho vyhodnotenia všetkých okolností a dôkazov v prospech daňového subjektu. V danom prípade žalovaný bez ďalšieho a bez preukázania aktívnej účasti žalobcu na podvode odňal podstatné daňové právo žalobcu – právo na odpočítanie DPH – len na základe domnienky o nevedomej nedbanlivosti, a to bez akéhokoľvek váženia následkov tohto rozhodnutia. Podľa judikatúry SD EÚ má byť test vedomej účasti na podvode aplikovaný reštriktívne a individuálne, pričom daňovému subjektu možno odoprieť právo na odpočítanie DPH len vtedy, ak daňový orgán na základe objektívnych skutočností preukáže, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa jeho transakcia týka daňového podvodu. V danom prípade však nebolo preukázané nič také – naopak, žalobca predložil množstvo dôkazov preukazujúcich štandardný priebeh obchodov, vrátane zmlúv, objednávok, dodacích listov, bankových prevodov na oficiálne účty a riadneho prijatia a použitia tovaru na zdaniiteľné plnenia. Z rozhodnutia žalovaného zároveň nie je zrejmé, akými konkrétnymi opatreniami mal žalobca disponovať, aby podľa názoru správcu dane a žalovaného preukázal svoju náležitú obozretnosť. Žalobca pritom urobil nadštandardné kroky – preveril IČO a DIČ obchodných partnerov, overil údaje v registri, dožadoval sa osobných stretnutí a trval na písomnom potvrdení plnení a prevzatí tovaru, čo všetko je zdokumentované v administratívnom spise. Napriek tomu žalovaný svoj záver o nedostatku obozretnosti vôbec neodôvodnil. V predmetnej veci žalobca uniesol svoje dôkazné bremeno v plnom rozsahu – preukázal uzavretie zmluvného vzťahu, dodanie tovaru, jeho prevzatie, zaplatenie kúpnej ceny vrátane DPH a použitie tovaru na zdaniiteľné plnenia v prospech štátnej inštitúcie. Žalovaný neidentifikoval žiadny konkrétny dôkaz, ktorý by smeroval k záveru o vedomej účasti na podvodnej schéme. Z jeho rozhodnutia nevyplýva, na základe čoho by mala byť vedomosť žalobcu preukázaná, a absentuje tam akákoľvek zmienka o tom, aké konkrétne signály alebo výstražné okolnosti by mal žalobca vnímať a vyhodnotiť ako podvodné. Týmto postupom došlo k obráteniu dôkazného bremena v neprospech daňového subjektu, čo je neprípustné nielen z pohľadu práva EÚ, ale aj podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v spojení s čl. 46 ods. 1 Ústavy SR (zákaz postihu bez riadneho preukázania porušenia právnej povinnosti). Žalobca nemôže byť sankcionovaný za to, že sa mu nepodarilo „vyvrátiť“ niečo, čo nebolo nijakým spôsobom preukázané – teda domnienku účasti na podvode, ktorú žalovaný konštruje bez akýchkoľvek vecných základov. Z týchto dôvodov je potrebné konštatovať, že dôkazné konanie bolo jednostranné, formálne a výsledky boli interpretované v neprospech žalobcu bez rešpektovania zásad spravodlivého procesu.

22. Žalovaný v duplike zotrval na tvrdeniach obsiahnutých v napadnutom rozhodnutí a vyjadrení k žalobe.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

23. Správny súd rozhodol vo veci bez nariadenia pojednávania a rozsudok verejne vyhlásil dňa 20. 08. 2025, keďže účastníci nežiadali nariadenie pojednávania a ani správny súd nevzhladol iný dôvod na jeho nariadenie podľa § 107 ods. 1 SSP. Preskúmaním správnej žaloby a administratívneho spisu dospel správny súd k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

24. Správny súd v prvom rade uvádza, že je v súlade s § 134 ods. 1 SSP viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, nakoľko v predmetnej veci nejde o žiadnu z výnimiek ustanovenú v § 134 ods. 2 SSP. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP je jednou z povinných náležitostí správnej žaloby uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné (tzv. žalobné body). Je povinnosťou žalobcu v konkrétnostiach uviesť, v čom je napadnuté rozhodnutie alebo postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal, v rozpore so zákonom a aký to malo vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Správny súd si nemôže žalobné body sám dopĺňať alebo ich vyvodzovať z obsahu administratívneho spisu, či napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu ku kvalite uvedených žalobných námietok považuje správny súd za potrebné poukázať na závery vyplývajúce z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžp/23/2011 zo dňa 22. 08. 2012, podľa ktorých: „Nestačí iba všeobecné tvrdenie, že zákon bol porušený, žalobca musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie zákona. Obligatórnou náležitosťou žaloby je teda povinnosť žalobcu tvrdiť, že správne rozhodnutie alebo jeho časť odporuje konkrétnemu všeobecne záväznému právnomu predpisu a toto tvrdenie právne odôvodniť. Ak žalobca poukazuje na skutočnosť, že postupom správnych orgánov mu bola odňatá možnosť ochrany jeho práv, musí uviesť, pri ktorom procesnom úkone sa tak malo stať, aké vyjadrenia chcel v priebehu správneho konania uplatniť a čo je dôsledkom

znemožnenia ich uplatnení, teda aké subjektívne právo žalobcu malo byť v tejto súvislosti porušené. Pokiaľ tak neurobí, nie je možné všeobecne formulované žalobné námietky meritórne prejednať.“

25. Pokiaľ žalobca namietal nelogické závery, nekonzistentnosť, rôznu aplikáciu tých istých právnych názorov a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, jednostranné hodnotenie dôkazov, že skutkový stav prezentovaný žalovaným je v rozpore so spisom, nemá v ňom oporu a skutkové a právne argumenty žalovaného nie sú presvedčivé, dostatočné a nezaoberajú sa argumentáciou žalobcu z podaného odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu, jednalo sa podľa názoru správneho súdu o všeobecné vyjadrenie nesúhlasu, resp. o tvrdenia žalobcu bez špecifikácie právneho významu jednotlivých námietok vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu. V konaní o preskúmanie jeho zákonnosti uvedené nepostačuje k tomu, aby správny súd mohol dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Uvedené rovnako platí vo vzťahu k námietkam o nedodržaní niektorých zásad a ustanovení daňového poriadku, nezaobraní sa odvolacími námietkami a neuvedení, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a aké skutkové zistenia z vykonaných dôkazov správca dane a žalovaný zistili. Pokiaľ žalobca poukázal na ustanovenie § 63 ods. 5 daňového poriadku a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 20. 04. 2017, sp. zn. 5Sžf/37/2016 (bod 18. správnej žaloby) a zdôraznil, že odvolací orgán nemôže skutkové zistenia vyplývajúce z podkladov prvostupňového rozhodnutia urobiť zrozumiteľné namiesto správcu dane a následne vysloviť svoje právne vyhodnotenie týchto skutkových zistení, čo v napadnutom prvostupňovom rozhodnutí správcu dane absentovalo, správny súd uvádza, že takto všeobecne uplatnené námietky neumožňujú uskutočniť súdny prieskum napadnutých rozhodnutí, pretože práve rozsahom a dôvodmi správnej žaloby je správny súd pri prieskume limitovaný a súčasne vedený. K dôvodnosti žalobných námietok teda nepostačuje, ak žalobca s hodnotením veci žalovaným nesúhlasí bez toho, aby uviedol konkrétne nedostatky majúce za následok rozpor napadnutého rozhodnutia/rozhodnutí so zákonom, resp. so zásadami logického uvažovania (§ 134 ods. 1, § 182 ods. 1 písm. e/ SSP). Preto samotný fakt, že závery, na ktorých bolo napadnuté rozhodnutie založené, nie sú v súlade s názormi žalobcu, nepreukazuje ich nezákonnosť.

26. Podľa názoru správneho súdu správna žaloba neobsahuje žiadne konkrétne a zároveň pre prejednávanú vec podstatné skutočnosti, s ktorými by sa žalovaný, či správca dane nevysporiadali alebo ktoré by nezobrali do úvahy, či ich nesprávne vyhodnotili. Ako už bolo konštatované vyššie, správny súd nemá oprávnenie za žalobcu konkrétne dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia vyhľadávať, ani v žalobe všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu alebo odôvodnenia napadnutého rozhodnutia za žalobcu konkretizovať.

27. Z hľadiska posúdenia dostatočnosti odôvodnenia je podstatné, aby sa správne orgány vo svojich rozhodnutiach vysporiadali so všetkými kľúčovými námietkami účastníka administratívneho konania, čo môže v niektorých prípadoch znamenať konzumáciu vysporiadania sa s niektorými čiastkovými námietkami, pričom uvedené platí najmä v prípade takých podaní, ktoré sú čo do rozsahu obsiahle. Aj v zmysle judikatúry Ústavného súdu (v súlade s nálezom napr. Ústavného súdu SR I. ÚS 241/07, I. ÚS 342/2010) a Európskeho súdu pre ľudské práva (rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 09.12.1994, č. 18390/91) sa nemusia dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predstreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia.

28. Správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach na základe výsledkov preverovania správcu dane skonštatovali, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporného zdaniteľného obchodu a rozhodli sa preukazovať účasť žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom ako osobitnou dôvodou nepriznania práva na odpočítanie dane. Z odôvodnenia prvostupňového a napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že právo na odpočet DPH bolo žalobcovi odopreté z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu, o ktorom žalobca mohol vedieť. Žalobca túto skutočnosť namietal, rovnako namietal výsledok vykonaného Axel Kittel testu. Bola mu zrejmá skutočnosť, že dôkazné bremeno preukázať, či mal, resp. mohol mať žalobca vedomosť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým podvodom, bolo na správcovi dane. Spochybňoval však unesenie tohto dôkazného bremena. V podstate tvrdil, že správca dane a žalovaný vychádzali len z vlastných domnienok o tom, že žalobca nevykonal dostatočné opatrenia na preverenie svojho dodávateľa, ktoré povýšili na hodnotu dôkazu a v tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu SR I. ÚS 627/2022-43.

29. Správny súd vzhľadom na vyššie uvedené námietky konštatuje, že v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ môže byť odpočítanie dane obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022 a iné). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Kým pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, pri preukazovaní daňového podvodu leží na správcovi dane. V uvedenom prípade bol žalobcovi odopretý odpočet dane práve z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu, o ktorom mohol žalobca vedieť. Pre posúdenie skutočnosti, či žalobca 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 (ďalej aj „SD EÚ“) vo veci Axel Kittel (C439/04). Odborná literatúra (napr. K., P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré si vo svojej rozhodovacej činnosti osvojil aj Najvyšší správny súd SR (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/52/2020 zo dňa 26.05.2022): 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 o tom daňový subjekt?

30. Vyššie uvedené otázky musia byť kumulatívne zodpovedané kladne. Ako bolo naznačené vyššie, dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Úlohou správcu dane je teda pri odmietnutí odpočtu DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode kladne zodpovedať vyššie uvedené otázky a aj ich preukázať. Z hľadiska dôkaznej situácie nebolo sporné vysporiadanie sa s prvými tromi podmienkami Axel Kittel testu. Správny súd má za to, že správca dane nevychádzal zo svojich domniek a dohadov (ako tvrdil žalobca v správnej žalobe) o tom, že žalobca bol súčasťou podvodného reťazca Lux Gastro market s.r.o. - PS Stafin s.r.o. - 4gastro Veľkoobchod s.r.o. – žalobca, ale uvedené zistenie vyplynulo z vykonaného dokazovania. Chýbajúca daň v tomto reťazci bola identifikovaná u spoločnosti Lux Gastro market s.r.o., ktorá si svoju daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2022 znížila na vstupe uvedením len vstupov z rizikových B.3.2. transakcií. Bolo zrejmé, že k daňovému úniku došlo, tento bol dôsledkom podvodného konania deklarovaného dodávateľa a subdodávateľov, s ktorými boli zdaniteľné obchody žalobcu spojené. Správca dane bol v prípade chýbajúcej dane oprávnený preverovať celý reťazec. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na nedôvodnosť žalobnej námietky o tom, že vyvodzovanie akéhosi druhu objektívnej zodpovednosti nemá oporu v zákone. Pokiaľ ide o posúdenie veci ako daňového podvodu, o ktorom žalobca mohol alebo mal vedieť, správny súd má za to, že správca dane a žalovaný vec správne právne posúdili v súlade s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho správneho súdu SR, resp. Najvyššieho správneho súdu SR, čo správny súd opísal v odsekoch 6. a 7. tohto rozsudku, na ktoré v podrobnostiach odkazuje.

31. Za kľúčové a zároveň za najnáročnejšie z hľadiska dôkaznej preukaznosti považoval správny súd splnenie štvrtej podmienky, pričom tak, ako bolo uvedené už vyššie, len v prípade splnenia všetkých štyroch podmienok mohol byť správcou dane odopretý nárok na odpočet DPH z titulu účasti žalobcu na daňovom podvode. Podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu. Splnenie subjektívnej stránky preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. V zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinieť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (viď rozsudky z 21. 06. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 65, a z 31. 01. 2013, Stroj trans, C-642/11, bod 50). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby 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 (viď rozsudky z 27. 09. 2007, Teleos a i., C-409/04, body 65 a 68, ako aj z 21. 06. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 54).

32. Úlohou správneho súdu teda bolo zodpovedať otázku, či v daňovom konaní zistený skutkový stav vytváral dostatočný podklad pre záver o tom, že žalobca s ohľadom na zistené okolnosti mohol a mal vedieť, že sa stal súčasťou daňového podvodu ohľadom plnení od dodávateľa 4gastro Velkoobchod s.r.o. Správny súd uvádza, že účasť daňového subjektu na podvode DPH môže byť spôsobená aj nedbanlivosťou, kedy sa daňový subjekt na príprave podvodu nijako nepodieľal, ale prehliadal zjavné neštandardnosti, napríklad preto, aby uzatvoril pre neho výhodný obchod. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ 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 EÚ 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). 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). 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. Judikatúra Súdneho dvora EÚ predpokladá, aby aj samotný daňový subjekt bol vo vlastnom záujme obozretný, aby sa uistil, že sa nebude podieľať na daňovom podvode, vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť „systému“ DPH.

33. Správny súd v zhode so záverom žalovaného 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 podvodných plnení. Z vykonaného dokazovania 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. Správny súd poukazuje na to, že úkony, ktoré žalobca na overenie svojho obchodného partnera urobil, boli zjavne všeobecného charakteru, nedostatočné na to, aby mohol so všetkou odbornou starostlivosťou dôjsť k objektívnemu záveru o jeho spoľahlivosti. Pokiaľ by súd aj uznal, že žalobca konal v dobrej viere, ak nadobudol presvedčenie, že jeho dodávateľ bol spoľahlivým obchodným partnerom, 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. Žalobca mal povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft. a I. L. č. C-80/11 a C-142/11). Vedomostnú zložku žalobcu o účasti na daňovom podvode správca dane a žalovaný preukazovali zisteniami, ktoré sú opísané v bode 6. Ad4 a 7. tohto rozsudku.

34. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe tvrdil, že preveril svojho dodávateľa 4gastro Velkoobchod s.r.o., preveril aj predchádzajúceho dodávateľa Vizuma s.r.o. (dodávateľ žalobcu v zdaňovacom období september a november 2022), t.j. preveril skutočnosti, pre ktoré bol tento dodávateľ zaradený do zoznamu platiteľov DPH s dôvodmi na zrušenie registrácie, a teda postupoval s náležitou obozretnosťou, vykonal kontrolný nákup a žalovaný dáva na ťarchu žalobcovi skutočnosť, že mal mať vedomosť, že pri zmene osoby v pozícii dodávateľa sa bude zúčastňovať na daňovom podvode, správny súd má za to, že práve uvedená skutočnosť mala u žalobcu nepochybne vyvolať zvýšenú obozretnosť. Žalobca napriek svojej vedomosti o problémoch dodávateľa Vizuma s.r.o. s nepodanými daňovými priznaniami, na čo priamo konateľ žalobcu upozornil konateľ dodávateľa Vizuma s.r.o. pán E., s ním aj tak nedbanlivo pristúpil na spoluprácu a neskôr pokračoval v spolupráci so spoločnosťou 4gastro Velkoobchod s.r.o. (opätovne s konateľom pánom E.). Práveže podľa názoru správneho súdu malo byť prirodzené sa viac zaujímať o dohadované podmienky obchodov, s ohľadom na skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ celkovo dodal žalobcovi tovary a služby v mesiaci december 2022 so základom dane 337.232,69 eura a významná je aj skutočnosť, že konal s novým dodávateľom, ktorého podnikateľskú minulosť nepoznal a predtým takýto obchod neuzatváral (zápis spoločnosti 4gastro Velkoobchod s.r.o. do obchodného registra v marci 2022, zápis konateľstva p. E. od októbra 2022 a prvé uzavretie fakturovaných obchodov v novembri 2022). Za relevantnú okolnosť splnenia vedomostného testu u žalobcu správny súd považuje nejasnosti v pôvode tovaru a nezáujem o zistenie jeho pôvodu. Uvedené vyplýva z výpovede

konateľa žalobcu, ktorý uviedol, že nepozná pôvod ani dodávateľov (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100028084/2024).

35. K námietke ohľadom splnenia povinností u dodávateľa žalobcu ohľadne rekonštrukcie účtovníctva ex post, správny súd uvádza, že túto námietku nepovažoval za dôvodnú, pretože skutočnosť, že spoločnosť 4gastro Veľkoobchod s.r.o. zverejnila účtovnú závierku za rok 2022 v Registri účtovných závierok až 13. 05. 2024 a že uložila účtovnú závierku za rok 2022 do Zbierky listín Mestského súdu Bratislava III až 14. 05. 2024, uviedol správca dane ako jednu z mnohých indícií, ktorá ako súčasť reťaze ďalších významných indícií prispela k pozitívnemu zodpovedaniu druhej otázky Axel Kittel testu.

36. Podľa názoru správneho súdu správca dane zistil skutkový stav dostatočne a v súhrne identifikoval celý rad objektívnych okolností nasvedčujúcich účasti žalobcu na daňovom podvode ako aj konanie žalobcu v rozpore so zásadami obozretnosti v obchodnom styku, kedy vyhodnotil prijaté opatrenia žalobcu za nedostatočné. O dôvode nepriznania odpočítania dane od deklarovaného dodávateľa 4gastro Veľkoobchod s.r.o. bol žalobca oboznámený, pričom z tvrdenia o daňovom podvode pri nedostatočnej obozretnosti, sa žalobca žiadnym spôsobom počas daňovej kontroly, ani vo vyrubovacom konaní, či v odvolacom konaní nevyvinil (nešlo o prenos dôkazného bremena).

37. Pokiaľ žalobca namietal, že nemôže navrhnúť dokazovanie, ktoré je mimo jeho dispozičnej sféry a považoval za nezrozumiteľné, aby navrhoval dôkazy v čase, kedy si prevzal dôkazné bremeno prvostupňový orgán, správny súd poukazuje na to, že v prípade daňového podvodu je celé dôkazné bremeno na správcovi dane. Správca dane vo veci sám vykonal dokazovanie, z ktorého vyvodil existenciu daňového podvodu a možnosť žalobcu o tomto podvode vedieť. Správca dane žalobcu žiadnym dôkazným bremenom nezaťažil ani napadnuté rozhodnutie nie je postavené na tom, že by žalobca nepreukázal nejaké skutočnosti. Správny súd opakuje, že dôkazné bremeno v predmetnej veci nespočívalo v preukázaní existencie plnenia zo strany žalobcu a táto skutočnosť nebola sporná.

38. Pokiaľ žalobca namietal, že prvostupňový orgán pred sformulovaním svojich zistení musel vykonať niekoľko daňových kontrol a zisťovaní u rôznych daňových subjektov v súčinnosti s iným daňovým úradom na to, aby sformuloval svoje zistenia (daňových kontrol iných daňových subjektov), v tomto smere je potrebné poukázať na ust. § 3 ods. 3 v nadväznosti na § 24 ods. 4 daňového poriadku. Správny súd uvádza, že podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku možno ako dôkaz 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. Správca dane tak môže, ako dôkazy použiť listiny získané v rámci iných daňových kontrol a v zmysle § 19 ods. 7 daňového poriadku o tom vyhotoví úradný záznam, pričom takto postupoval aj správca dane v predmetnej veci. Týmto spôsobom sa dôkazy z iných daňových kontrol stali dôkazmi v predmetnej veci a žalobca mal možnosť sa s nimi oboznámiť.

39. Žalobca tiež v správnej žalobe poukazuje na nesúvisiacu rozhodovaciu činnosť, konkrétne rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/37/2016 zo dňa 20. 04. 2017 a Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/13/2021, z ktorých uvádzal právne závery, avšak bez premostenia s prejednávanou vecou.

40. Žalobca poukazoval na nález Ústavného súdu SR I. ÚS 627/2022-43 zo dňa 27. 04. 2023, ktorý sa okrem iného zaoberal aj otázkami spojenými s posudzovaním prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa pri preukazovaní splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočet dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Ústavný súd SR preskúmaval ústavnú sťažnosť spočívajúcu v zamietnutí práva dotknutého sťažovateľa na odpočítanie dane z dôvodu nepreukázania, že k dodaniu tovaru zo strany konkrétneho dodávateľa došlo, teda sa jednalo o formálne vystavenie faktúr bez reálneho dodania tovaru. Z napadnutého rozhodnutia najvyššieho správneho súdu nevyplývalo, ako najvyšší správny súd vyhodnotil námietky sťažovateľa vzťahujúce sa na posudzovanie dôkazov, ktoré produkoval v daňovom konaní, a spôsob ich spochybnenia orgánmi finančnej správy, resp. z akých dôvodov sa najvyšší správny súd stotožnil s verziou orgánov finančnej správy, podľa ktorej sťažovateľom predložené dôkazy o dodaní tovaru neboli dostatočné na preukázanie jeho nároku na odpočítanie dane. Na takýchto okolnostiach však napadnuté rozhodnutie nebolo založené. Správny súd opätovne zdôrazňuje, že v prípade účasti na daňovom podvode je dôkazné bremeno iba na správcovi dane. V predmetnej veci správca dane na seba dôkazné bremeno preniesol a výsledkom dokazovania bolo zistené podvodné konanie v oblasti DPH, o ktorom žalobca mohol vedieť, ak by v obchodnom styku konal s primeranou obozretnosťou a opatrnosťou.

41. Pokiaľ žalobca poukázal na rozsudok Správneho súdu v Bratislave sp. zn. TT-14S/117/2022 zo dňa 22. 08. 2023, resp. jeho závery v bodoch 56, 57 a 58, správny súd uvádza, že citovaný rozsudok bol zrušený rozsudkom Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/1/2024 zo dňa 19. 12. 2024.

42. Pokiaľ žalobca namietal, že správny orgán by mal byť schopný určiť aspoň základný okruh opatrení, resp. zásady, v zmysle ktorých by tieto opatrenia mali byť prijímané a vykonávané, správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp.zn. 5 Sfk/93/2022 zo dňa 25. 09. 2024, ktorý v bode 41 a 42. konštatoval, že: „...Žalovaný a ani správny súd nepokladali za dostatočné opatrenia, na ktoré poukazoval žalobca, ako napr. preverenie si dodávateľa v obchodnom registri, platnosť registrácie DPH, preverenie si zoznamu dlžníkov finančnej správy či Sociálnej poisťovne. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že od orgánov finančnej správy a ani od správneho súdu nedostal odpoveď na otázku, aké iné opatrenia mal vykonať, kasačný súd môže iba uviesť, že úlohou finančných orgánov je opatrenia sťažovateľa vyhodnotiť a úlohou správneho súdu je toto vyhodnotenie v rozsahu žalobných bodov posúdiť. Aby otázka sťažovateľa neostala nezodpovedaná, kasačný súd uvádza, že rozsah prijatých opatrení spravidla závisí od rozsahu sporných okolností (indikátorov rizikovosti). Medzi takéto opatrenia môžu slúžiť napríklad aj referencie od tretích osôb, bankové referencie, audit dodávateľa a jeho dodávateľského reťazca a pod...“. Podľa názoru správneho súdu nebola táto žalobná námietka dôvodná, nakoľko žalobca nemusel dostať od správneho orgánu odpoveď ohľadne okruhu opatrení, práve naopak, úlohou žalobcu bolo pred uskutočnením zdaniteľných obchodov v hodnote niekoľko desiatok tisíc Eur vykonať dostatočné opatrenia na zabránenie jeho účasti na daňovom podvode.

43. Správny súd konštatuje, že správca dane a žalovaný uniesli dôkazné bremeno a splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu preukázali a dôkazy a indície zistené preverovaním správcu dane považoval vo svojej spojitosti za dostatočné pre prijatie záveru správcu dane a následne i žalovaného o daňovom úniku, na základe ktorého žalobca získal daňové zvýhodnenie. Správne orgány vo svojich rozhodnutiach identifikovali také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný, ako aj to, že žalobca o ňom mohol vedieť.

44. Vzhľadom na uvedené dospel správny súd k záveru o nedôvodnosti žalobných námietok žalobcu, a preto správnu žalobu zamietol podľa § 190 SSP.

45. Keďže žalobca nebol v konaní úspešný, nakoľko jeho správna žaloba bola v celom rozsahu zamietnutá, správny súd mu podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario nepriznal náhradu trov konania. Správny súd nepriznal náhradu trov ani vo veci úspešnému žalovanému, pretože v súlade s § 168 SSP nezistil v predmetnej veci také dôvody, pre ktoré by to bolo možné spravodlivo požadovať.

46. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.
Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť na Správny súd v Banskej Bystrici v lehote 1 mesiac od doručenia rozhodnutia. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Kasačná sťažnosť podaná v listinnej podobe musí byť podaná v potrebnom počte vyhotovení (§ 56 ods. 3 SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) 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).

(2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

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