

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/19/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6023200075
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 03. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:6023200075.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: (sťažovateľa): R fruit s. r. o., so sídlom: Námestie Martina Benku 16, 811 07 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 46 028 200, právne zastúpený: ADVOKÁTI Müller & Dikoš, s. r. o., so sídlom: Tolstého 1201/20, 010 01 Žilina, IČO: 36 864 455, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103436540/2022 zo dňa 22.12.2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici, č. k. BB-76S/10/2023-258 zo dňa 20. novembra 2024, takto

rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.

II. Účastníkom konania sa nepriznáva právo na náhradu trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 101983878/2022 zo dňa 13.07.2022 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „Daňový poriadok“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 113.649,75 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2020 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“). V prvostupňovom rozhodnutí správca dane uviedol, že u žalobcu bolo zistené podvodné konanie s DPH - nedovolený daňový únik, o ktorom kontrolovaný daňový subjekt mal vedieť. Preto správca dane žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2020, po vykonaní tzv. Axel Kittel testu, zamietol právo na odpočítanie dane uplatnené na základe dodávateľských faktúr vystavených obchodnou spoločnosťou Antony Group s. r. o. (od 26.05.2021 G Bollt s. r. o.) v celkovej výške 113.649,75 Eur.

2. Správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k skutkovým zisteniam, že:

- na základe faktúr za zdaňovacie obdobie december 2020 od daňového subjektu Antony Group s. r. o. ako druhého odberateľa pri trojstrannom obchode, mal byť tovar (ovocie a zelenina) nadobudnutý daňovým subjektom Antony Group s. r. o. od dodávateľa CEVOM s. r. o. (ČR);
- tovar na základe faktúr od spoločnosti Antony Group s. r. o. bol predaný žalobcovi za nižšie ceny, ako boli ceny uvedené na dodávateľských faktúrach od CEVOM s. r. o. (ČR) pre Antony Group s. r. o.;
- daňový subjekt Antony Group s. r. o. si ako obchodník s potravinami (ovocie a zelenina) nesplnil oznamovaciu ani registračnú povinnosť na príslušnej regionálnej veterinárnej a potravinovej správe;

- daňový subjekt Antony Group s. r. o. za kontrolované obdobie december 2020 nepodal daňové priznanie DPH a nepodal kontrolný výkaz (daň z predmetných faktúr nebola priznaná ani odvedená do štátneho rozpočtu);
- daňový subjekt Antony Group s. r. o. so správcom dane prestal spolupracovať, prestal si plniť svoje daňové povinnosti, dňom 28.02.2021 prestal byť platiteľom DPH z dôvodu zrušenia registrácie DPH;
- písomnosti zasielané daňovému subjektu Antony Group s. r. o. sa vrátili z dôvodu, že adresát je neznámy;
- žalobca, ako prijímateľ zásielok nespracovaného ovocia a zeleniny z iných členských štátov EÚ a Turecka za obdobie december 2020, nemal nahlásený do elektronického systému regionálnej veterinárnej a potravinovej správy príchod zásielok nespracovaného ovocia a zeleniny, čo je v rozpore s údajmi na medzinárodnom nákladnom liste (ďalej ako „MNL“), podľa ktorých tovar prepravený z iných členských krajín Európskej únie a z Turecka bol fyzicky vyložený práve u žalobcu;
- Raymond Geöreögh, konateľ žalobcu je zároveň konateľom obchodnej spoločnosti J. G. Fruit, s. r. o. v likvidácii, pričom na základe protokolov z kontrol bolo preukázané, že uvedená spoločnosť deklarovala zhodné typy obchodov ako žalobca s ovocím a zeleninou, pričom uplatňovala odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr od nárazníkových spoločností s tým, že tovar bol predmetom transakcií z iného členského štátu so spoločnosťou CEVOM s. r. o. (ČR);
- k faktúram vystaveným dodávateľom Antony Group s. r. o. pre žalobcu boli predložené MNL, ktoré sú identické s MNL priloženými pri dodávateľských faktúrach s identickou deklaráciou komodít od CEVOM s. r. o. (ČR) pre Antony Group s. r. o. Na MNL sú uvedení rôzni prepravcovia a ako odosielatelia tovaru sú uvedené subjekty z rôznych členských štátov Európskej únie a Turecka. V oddiele 2 MNL je ako príjemca uvedená prevažne spoločnosť CEVOM s. r. o. (ČR) a v oddiele 3 MNL je taktiež uvedená spoločnosť CEVOM s. r. o. (ČR). Okrem troch prípadov v oddiele 24 MNL je potvrdenie prevzatia tovaru vyznačené odtlačkom pečiatky žalobcu a nečitateľný podpis. Spoločnosť Antony Group s. r. o. nie je na MNL uvedená. Raymond Geöreögh, konateľ žalobcu potvrdil, že podľa MNL tovar od dodávateľov z iných členských štátov EÚ a Turecka nakúpila spoločnosť CEVOM s. r. o. (ČR), ktorá priamo určila miesto vykládky tovaru v Trenčianskych Stankovciach a podľa MNL prevzatie tovaru potvrdil žalobca;
- daňový subjekt Antony Group s. r. o. má otvorený účet v G. Z., a. s., pričom na výpisoch z banky boli poukázané debetné platby príkazcu na účet príjemcu CEVOM s. r. o. (ČR) s identickým dňom prijatých platieb od žalobcu.

3. Na základe podaného odvolania žalovaný v odvolacom konaní postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku vydal rozhodnutie č. 103436540/2022 zo dňa 22.12.2022, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“). Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že správca dane reálnosť uskutočnenia predaja ovocia a zeleniny žalobcom pre odberateľov nespochybnil, ale dostatočne preukázal, že žalobca mal vedieť o podvodnom konaní v preverovanom obchodnom reťazci, v ktorom jednotlivé obchodné spoločnosti vystavovali faktúry nasledovne: dodávatelia z iných členských štátov a z Turecka - CEVOM s. r. o. (CZ) - Antony Group s. r. o. (SK) - R Fruit s. r. o. (SK), t. j. žalobca. Správca dane a žalovaný zhodne dospeli k záveru, že bolo zistené podvodné konanie s DPH - nedovolený daňový únik, o ktorom žalobca mal vedieť.

II. Konanie pred správnym súdom

4. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej ako „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. BB-76S/10/2023-258 zo dňa 20. novembra 2024 zamietol správnu žalobu podľa § 190 SSP, ako nedôvodnú.

5. Správny súd, viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby v zmysle § 134 SSP, dospel v podstatných častiach k nasledovným skutkovým a právnym záverom:

- správny súd poukázal na všeobecné právne východiská súvisiace s posudzovaním priznania, resp. odopretia práva na odpočítanie DPH, najmä v kontexte smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a súvisiacej rozhodovacej praxe Súdneho dvora EÚ (ďalej ako „SD EÚ“),
- v nadväznosti na všeobecné východiská, v súvislosti s možnosťou správcu dane odoprieť právo na odpočítanie DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, správny súd dal do pozornosti štyri otázky tzv. Axel Kittel testu (rozsudky SD EÚ vo veci C-439/04 Axel Kittel a C-440/04 Recolta Recycling),
- podľa názoru správneho súdu, správca dane správne aplikoval uvedený test a kladne zodpovedal na všetky otázky,
- prvá otázka Axel Kittel testu bola zodpovedaná kladne z dôvodu preukázania vzniku daňového úniku tým, že obchodná spoločnosť Antony Group s. r. o., ktorá deklarovala dodanie tovaru (ovocie a zelenina)

nadobudnutého od obchodnej spoločnosti CEVOM s. r. o. (ČR) pre žalobcu, na faktúrach uviedla daň, ktorú nezaplatil, nepodal daňové priznanie, ani kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie december 2020;

- vo vzťahu k druhej otázke správny súd uviedol, že daňový únik vznikol v dôsledku podvodného konania, pretože dodávateľ žalobcu nepriznal daň, znížil predajnú cenu oproti nákupnej cene tovarov a nebol registrovaný ako podnik obchodujúci s potravinami, súčasne žalobca nenahlásil zásielky nespracovaného ovocia a zeleniny do elektronického systému príslušnej regionálnej veterinárnej a potravinovej správy;

- posudzované zdaniteľné obchody žalobcu boli s podvodným konaním spojené, pretože žalobca si odpočítal priamo tú daň, ktorá nebola odvedená do štátneho rozpočtu dodávateľom;

- žalobca o jeho zapojení do fakturačného reťazca zdaniteľných obchodov spojených s podvodným konaním mal vedieť, pretože žalobca, ktorý má zhodného konateľa (Raymond Geóreögh) ako obchodná spoločnosť J.G. Fruit, v likvidácii, vykonával zhodné typy obchodov s ovocím a zeleninou ako obchodná spoločnosť J. G. Fruit, s. r. o., v likvidácii, pričom obchodná činnosť bola žalobcom vykonávaná v Trenčianskych Stankovciach, kde v tejto činnosti pokračoval po tom, ako obchodná spoločnosť J. G. Fruit, s. r. o. vstúpila do likvidácie; personálne prepojenie s touto spoločnosťou, ako konateľ žalobcu a spoločník obchodnej spoločnosti J. G. Fruit, s. r. o. a na základe zistení českej daňovej správy tiež zamestnanec obchodnej spoločnosti CEVOM s. r. o. (dodávateľ na začiatku obchodného reťazca) preukazujú, že žalobca mal vedieť o tom, že svojimi transakciami je zapojený do podvodnej schémy s DPH, a preto aj odpoveď na štvrtú otázku Axel Kittel testu je kladná,

- v ďalšej časti odôvodnenia správny súd poukázal na ustálenú súdnu rozhodovaciu prax týkajúcu sa prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom a dospel k záveru, že správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol,

- vo vzťahu k žalobcovej námietke týkajúcej sa zodpovednosti žalobcu za obchodných partnerov a ich konanie, resp. správanie, správny súd uviedol, že žalobca si svojho dodávateľa vybral sám a mal preto prijať všetky rozumné opatrenia a zachovať odbornú starostlivosť, vyplývajúce z rizika podnikateľskej zodpovednosti na dosahovanie účelu svojej hospodárskej činnosti; postup žalobcu v tejto súvislosti pri realizovaní posudzovaných obchodov bol nedostatočný,

- k žalobcovým námietkam týkajúcim sa nedostatkov protokolu o daňovej kontrole správny súd uviedol, že protokol bol autorizovaný elektronickou pečaťou príslušného daňového úradu, teda neobsahuje vlastnoručný podpis alebo kvalifikovaný elektronický podpis zamestnanca správcu dane; žalobca však konkrétne neuviedol, aký vplyv mal mať tento nedostatok na zákonnosť rozhodnutia správcu dane; podľa názoru správneho súdu tento nedostatok nespôsobuje nezákonnosť prvostupňového rozhodnutia;

- správny súd doplnil, že v prvostupňovom rozhodnutí správca dane pri vysporiadaní sa s jednou zo žalobcových námietok k protokolu chybné uviedol, že protokol má 51 strán, avšak uvedené samo o sebe taktiež nespôsobilo nezákonnosť tohto rozhodnutia;

- rozhodnutia správcu dane a žalovaného boli zákonné, riadne odôvodnené a boli vydané na základe vykonaného dokazovania, v ktorom mal možnosť žalobca aktívne vystupovať a uplatňovať svoje procesné práva podľa Daňového poriadku.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

6. Žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP). Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

7. Sťažnostné námietky možno v podstatných bodoch zosumarizovať nasledovne:

- počas daňovej kontroly nebolo daňovému subjektu preukázané, že tento vedel alebo mohol a mal vedieť o podvodnom konaní; sťažovateľovi bola pričítaná zodpovednosť za konanie obchodných partnerov,

- žalobca uniesol svoje dôkazné bremeno, ktoré ho zaťažovalo vo vzťahu k preukázaniu, že účtovné doklady majú povahu faktu a preverované obchodné prípady počas daňovej kontroly za obdobie december 2020 sa reálne uskutočnili a realnosť uskutočnenia preverovaných obchodov nebola vôbec spochybnená zo strany žalovaného ani správcu dane;

- protokol o daňovej kontrole neobsahoval všetky povinné náležitosti (absentoval vlastnoručný podpis alebo kvalifikovaný elektronický podpis zamestnanca správcu dane v zmysle § 47 písm. k) Daňového poriadku v znení účinnom od 31.03.2022 do 06.10.2022), v dôsledku čoho bol protokol, ako aj následné konanie a rozhodnutia daňových orgánov nezákonné;

· sťažovateľ spochybnil koľko protokolov z daňovej kontroly DPH vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2020 má správca dane a žalovaný k dispozícii, pretože daňové orgány vychádzali z 51-stranového protokolu vo Worde, ktorý nebol žalobcovi nikdy doručený.

8. Žalovaný vo vyjadrení uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu a navrhuje kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

11. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov, ktoré spolu so správnu citáciou relevantných právnych predpisov a judikatórnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, v nadväznosti na podrobne odôvodnené rozhodnutie žalovaného, vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. Nad rámec právneho posúdenia vykonaného správnym súdom, rešpektujúc procesnú ekonomiu súdneho konania, kasačný súd v rozsahu sťažnostných námietok uvádza nasledovné.

12. Kasačný súd čiastočne vzhladol dôvod pre postup podľa § 464 ods. 1 SSP, pretože rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom. Kasačný súd poukazuje na relevantnú časť odôvodnenia rozsudku sp. zn. 2Sfk/18/2025 zo dňa 30.01.2026, predmetom právneho posúdenia ktorého boli sporné zdaniteľné obchody totožného charakteru realizované sťažovateľom s dodávateľom Antony Group s.r.o. v zdaňovacom období júl 2020:

13. V prejednávanej veci nebolo medzi účastníkmi konania sporné splnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie DPH. Na podklade vykonaného dokazovania bolo tiež nesporne preukázané, že v identifikovanom obchodnom reťazci došlo k daňovému úniku v dôsledku podvodného konania, pričom posudzované zdaniteľné obchody sťažovateľa boli s týmto konaním spojené. V kasačnom konaní zostala medzi sťažovateľom a žalovaným sporná otázka, či sťažovateľ, ako daňový subjekt, vedel alebo mohol a mal vedieť o jeho účasti na identifikovanom daňovom podvode.

14. Právo na odpočítanie dane z dôvodu účasti na daňovom podvode 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 dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/2/2023 zo dňa 26. júna 2024 s poukazom na rozsudky SD EÚ vo veciach Axel Kittel zo 6. júla 2006, C-439/04, body 56 až 61; Mahagében a Dávid z 21. júna 2012, C-80/11 a C-142/11, bod 45).

15. Kasačný súd v rozsudku sp. zn. 4Sfk/41/2023 zo dňa 27. marca 2024 uviedol, že daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia SD EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Ak ich neprijme, nesie zodpovednosť za to, že bol zahrnutý do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, keďže pri vykonaní potrebných opatrení mohol vedieť, že bude do takéhoto podvodného reťazca zatahnutý. Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59).

16. Povinnosť prijať všetky opatrenia na predchádzanie daňovému podvodu, ktoré možno od daňového subjektu rozumne očakávať, súvisí s otázkou primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu a posudzovanie jej splnenia je typické pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/41/2023 zo dňa 27. marca 2024 s poukazom na

rozhodnutie SD EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

17. Kasačný súd v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/2/2019 zo dňa 8. júla 2020 uviedol, že vzhľadom na striktnú zákonnú úpravu odpočtu DPH je v záujme každého daňového subjektu preveriť si, pred vznikom a reálnym uskutočnením obchodnej transakcie, všetky „signály“, indície, ktoré sa dostanú do sféry jeho pôsobnosti, a ktoré môžu v danom časovom období naznačovať určité, i keď neoverené, nepodložené fakty, signalizujúce alebo nevylučujúce možnú budúcu problematickosť pripravovanej, uzatváratej, realizovanej obchodnej transakcie, z pohľadu budúceho uplatnenia odpočtu DPH daňovým subjektom, a to bez ohľadu na to či takto zistené skutočnosti v čase obchodnej transakcie, v čase jej prípravy, spochybnili alebo majú dôkaznú silu v danom čase spochybníť obchodnú transakciu daňového subjektu. Kasačný súd poukazuje na potrebu daňového subjektu postupovať s príslušnou odbornou starostlivosťou pri príprave, realizácii a vykonaní obchodnej transakcie, ktorá môže byť posudzovaná, z hľadiska nárokov daňového subjektu na odpočet DPH. Zodpovedný daňový subjekt skutočnosti týkajúce sa obchodu, zisťuje a hlavne preveruje pred a v čase obchodného vzťahu, relevantnosť obchodných partnerov, prípadne obchodného reťazca partnerov, a to nielen pri každom negatívnom signáli obchodnej transakcie, ktorá sa v momente získania tejto indície, signálu „nejaví“ ako rozhodujúca, určujúca a relevantná a nie až v čase uplatnenia odpočtu DPH voči štátu. Len takýmto precíznym a z pohľadu „kontroly“ skutkových okolností veci, konkrétnym zodpovedným prístupom, môže daný subjekt správcovi dane preukázať, že nebol a vzhľadom na všetky okolnosti veci, nemohol byť súčasťou podvodného konania alebo zneužitia práva. Tento záver kasačného súdu je súladný aj s názorom ESD vo veci Teleos plc. a spol. (C-409/04), ESD v spojených veciach Mahagéhen kft a Peter Dávid č. C-80/11 a C-142/11 a s názorom Najvyššieho súdu SR vyjadreným v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/32/2012 zo dňa 27.11.2012. Len takýto zodpovedný prístup daňového subjektu môže byť východiskom pre uplatnenie jeho účinnej obrany spočívajúcej v tvrdení, že sa na podvoche alebo zneužití práva nepodieľal.

18. Na základe poznatkov z daňového konania vedeného so spoločnosťou J.G. Fruit, s.r.o. v likvidácii bolo preukázané personálne prepojenie konateľa spoločnosti sťažovateľa (Raymond Geöreögh) s touto spoločnosťou (uvedená osoba bola konateľom spoločnosti J.G. Fruit, s.r.o. v likvidácii), ale predovšetkým so spoločnosťou CEVOM s. r. o. (CZ) (dodávateľ tovaru na začiatku obchodného reťazca), v ktorej bol Raymond Geöreögh zamestnancom. Na základe zistení správcu dane, spoločnosť J.G. Fruit, s.r.o. v likvidácii vykonávala obchodnú činnosť v podstatných prvkoch totožnú s obchodnou činnosťou sťažovateľa, pričom zhoda bola v povahe tovaru (ovocie a zelenina), v osobe dodávateľa na začiatku obchodného reťazca (CEVOM s. r. o.), ako aj mieste dodania tovaru (sklad v Trenčianskych Stankovciach). V čase realizácie posudzovaných zdaniteľných obchodov v relevantnom zdaniteľnom období (júl 2020) bolo so spoločnosťou J.G. Fruit, s.r.o. vedené daňové konanie, predmetom ktorého bolo preverenie totožného typu zdaniteľných obchodov realizovaných v zdaňovacom období september 2018. Výsledkom tohto daňového konania bolo rozhodnutie č. 100560652/2021 zo dňa 09.04.2021, ktorým správca dane rozhodol o dorubení dane kontrolovanému subjektu. Konateľ spoločnosti sťažovateľa (Raymond Geöreögh), súčasne ako konateľ spoločnosti J.G. Fruit, s.r.o. musel mať vedomosť o prebiehajúcom konaní a podozreniach správcu dane voči zdaniteľným obchodom realizovaným spoločnosťou J.G. Fruit, s.r.o. v čase realizácie zdaniteľných obchodov posudzovaných v tomto konaní. Sťažovateľ, prostredníctvom svojho konateľa, musel mať vedomosť o účasti spoločnosti CEVOM s.r.o. (CZ) v obchodnom reťazci, ktorý mohol byť poznačený daňovým podvodom. Vedomosť o prebiehajúcich daňových kontrolách a podozreniach správcu dane o účasti obchodnej spoločnosti na daňovom podvoche, zakladá povinnosť daňového subjektu konať obozretne pri vstupe do obchodných vzťahov s účasťou takejto spoločnosti a súčasne v kontexte ďalších zistení správcu dane preukazuje vedomosť daňového subjektu o účasti na daňovom podvoche najmenej v rovine nevedomej neobstaranosti. Možno dodať, že sťažovateľ musel mať vedomosť o účasti spoločnosti CEVOM s.r.o. (CZ) v obchodnom reťazci, pretože táto spoločnosť bola uvedená ako príjemca na dokladoch (medzinárodných nákladných listoch) priložených pri prijatých faktúrach od spoločnosti Antony Group s.r.o. Na základe zistení správcu dane, sťažovateľ bol súčasťou rovnakého modelu obchodovania v rámci obchodných reťazcov, ako spoločnosť J.G. Fruit, s.r.o., keď medzi dodávateľom CEVOM s.r.o. (CZ) boli vsunuté nárazníkové spoločnosti, ktoré sa po začatí daňových kontrol stali nekontaktnými.

19. V súvislosti s prijatím rozumne očakávaných opatrení na predchádzanie daňovému podvochu, je relevantná i skutočnosť, že dodávateľ sťažovateľa, ani samotný sťažovateľ, nenahlasovali príchod zásielok tovaru (ovocia a zeleniny) z iného členského štátu do elektronického systému príslušnej veterinárnej a potravinovej správy. Podľa názoru kasačného súdu, zistené skutočnosti samostatne a vo vzájomnej súvislosti dostatočne odôvodňujú záver, že sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na daňovom podvoche.

20. Kasačný súd v súvislosti s preukázaním účasti daňového subjektu na daňovom podvode zdôrazňuje predovšetkým personálne prepojenie konateľa spoločnosti Raymonda Geöreögha s dodávateľskou spoločnosťou CEVOM s.r.o., ktorej bol zamestnancom a personálne prepojenie so spoločnosťou J.G. Fruit, s.r.o., v likvidácii, ktorej bol konateľom. Významné personálne prepojenia podľa ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu môžu byť dôkazom vedomosti daňového subjektu o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/49/2024 zo dňa 26. marca 2025, bod 59).

21. K námietke sťažovateľa o nezákonnosti protokolu z dôvodu absencie povinnej náležitosti podľa § 47 písm. k) Daňového poriadku v znení účinnom od 31.03.2022 do 06.10.2022 možno uviesť nasledovné. Podľa toho ustanovenia: Protokol musí obsahovať vlastnoručný podpis alebo zaručený elektronický podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vyhotovil protokol. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza do kontextu ustanovenie § 23 ods. 3 zákona č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o e-Governmente) v znení neskorších predpisov v znení účinnom v čase vyhotovenia protokolu. Podľa uvedeného ustanovenia: Ak tento zákon alebo osobitný predpis vyžaduje autorizáciu konkrétnou osobou alebo osobou v konkrétnom postavení, orgán verejnej moci na autorizáciu použije kvalifikovaný elektronický podpis vyhotovený s použitím mandátneho certifikátu, ku ktorému sa pripojí kvalifikovaná elektronická časová pečiatka. Z protokolu o daňovej kontrole a obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že protokol podpis konkrétneho zamestnanca správcu dane neobsahoval, ale bol opatrený elektronickou pečaťou správcu dane bez uvedenia konkrétnej osoby. Z dikcie citovaných ustanovení vyplýva, že Daňový poriadok vyžadoval autorizáciu konkrétnou osobou, a preto protokol mal byť autorizovaný kvalifikovaným elektronickým podpisom v zmysle § 23 zákona o e-Governmente.

22. Kasačný súd však uvádza, že z obsahu žaloby, ani kasačnej sťažnosti nie je zrejmé, aké subjektívne práva alebo právom chránené záujmy sťažovateľa boli v dôsledku uvedeného pochybenia správcu dane porušené alebo priamo dotknuté. Kasačný súd v minulosti už judikoval, že „...dôvodom na zrušenie rozhodnutia správneho orgánu by malo byť len také porušenie zákona, ktoré má alebo by mohlo mať za následok ujmu na právach účastníkov konania. Rozhodnutia sa nezrušujú preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“ (R 122/2003). Uvedené potvrdzuje aj judikatúra Ústavného súdu SR, z ktorej taktiež vyplýva, že napadnuté rozhodnutie sa zásadne nezrušuje preto, aby sa formálne zopakoval proces, ak výsledok konania nemôže priniesť pre sťažovateľa priaznivejšie rozhodnutie (rozhodnutia Ústavného súdu vo veciach sp. zn. III. ÚS 246/2018, III. ÚS 152/2019) (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Asan/8/2021 zo dňa 2. februára 2022).

23. Ak protokol o daňovej kontrole neobsahoval podpis konkrétneho zamestnanca správcu dane, avšak bol opatrený kvalifikovanou elektronickou pečaťou správcu dane, došlo k formálnemu porušeniu zákona bez zásahu do subjektívnych práv alebo právom chránených záujmov daňového subjektu. Za okolností prejednávanej veci nemožno dospieť k záveru, že protokol nebol daňovému subjektu doručený vôbec, a teda daňová kontrola nebola skončená v príslušnej lehote podľa Daňového poriadku. Daňová kontrola začala na základe oznámenia zo dňa 29.03.2021 doručenému sťažovateľovi dňa 06.04.2021, protokol o daňovej kontrole bol doručený daňovému subjektu dňa 04.04.2022. Skutočnosť, že protokol o daňovej kontrole nebol autorizovaný v striktnom súlade s ustanovením § 47 písm. k) Daňového poriadku v znení účinnom od 31.03.2022 do 06.10.2022, nespochybnila pravosť tohto protokolu a nemala žiaden vplyv na materiálnu stránku rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Z uvedených dôvodov kasačný súd nezhliadol dôvodnosť tejto sťažnostnej námietky.

24. Námietka sťažovateľa týkajúca sa možnej existencie ďalšieho protokolu z daňovej kontroly je tiež nedôvodná. V prejednávanej veci nie je sporný rozsah skutkových zistení a právnych záverov správcu dane, ktoré vyplývajú z protokolu a s ktorými bol sťažovateľ riadne a včas oboznámený. Daňové orgány tieto skutkové zistenia a právne úvahy následne premietli do svojich rozhodnutí.

25. Kasačný súd, na základe vyššie uvedeného, dospel k záveru, že kasačné námietky neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu, a preto rozhodol v súlade s § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

26. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd sťažovateľovi (žalobcovi) náhradu trov konania nepriznal, keďže v konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nezhliadol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

27. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.