

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/18/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0823100291
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:0823100291.1

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. 101363490/2023 zo dňa 25.05.2023, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici, č. k. 2Sf/16/2023-124 zo dňa 27. 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. 100525403/2023 zo dňa 07.02.2023 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 86.655,29 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 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 vedel alebo mohol a mal vedieť. Preto správca dane žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobie júl 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 Bolt s. r. o.) v celkovej výške 86.655,29 Eur.

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

- tovar (ovocie a zelenina), ktorý bol predmetom faktúr od obchodnej spoločnosti Antony Group s. r. o., mal byť nadobudnutý uvedenou obchodnou spoločnosťou ako druhým odberateľom v trojstrannom obchode od dodávateľa CEVOM s. r. o.,
- tovar na základe faktúr od obchodnej spoločnosti Antony Group s. r. o. bol predaný žalobcovi za nižšie ceny, ako boli ceny uvedené na dodávateľských faktúrach od CEVOM s. r. o. pre Antony Group s. r. o.,
- úhrady vykonané žalobcom na účet obchodnej spoločnosti Antony Group s. r. o. nie sú označené (identifikované) variabilnými symbolmi (číslami faktúr),
- obchodná spoločnosť Antony Group s. r. o. si ako obchodník s potravinami (ovocie a zelenina) nespĺnila oznamovaciu ani registračnú povinnosť voči príslušnej regionálnej potravinovej a veterinárnej správe,

- obchodná spoločnosť Antony Group s. r. o. daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty a kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie júl 2020 podal oneskorene, t. j. dňa 29.04.2021, teda až po prevzatí výzvy žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom na predloženie dokladov a vysvetlení k predmetnej daňovej kontrole,
- obchodná spoločnosť Antony Group s. r. o. uplatnila odpočítanie dane na vstupe na základe transakcií od obchodnej spoločnosti SOLD s. r. o., k čomu nepredložila žiadne doklady,
- obchodná spoločnosť Antony Group s. r. o. nerealizovala voči obchodnej spoločnosti SOLD s. r. o. žiadne úhrady,
- obchodná spoločnosť SOLD s. r. o. v kontrolnom výkaze deklarovala odpočítanie dane zo zjednodušených faktúr, ktoré nepreukázala,
- obchodná spoločnosť SOLD s. r. o. zmenila konateľa z Ing. Marian Dollfus, Rakúsko od 13.04.2021 na Lukas Mainl, Rakúsko, avšak ani jeden z konateľov so správcom dane nekomunikoval a preverovaním sa nepotvrdila pravdivosť údajov ohľadne týchto osôb a adries,
- konateľ obchodnej spoločnosti Antony Group s. r. o., Giuseppe Guzzardi, bol splnomocnený na podanie návrhu na zápis zmien v obchodnom registri obchodnej spoločnosti SOLD s. r. o. (prepojenie obchodných spoločností Antony Group s. r. o. a SOLD s. r. o.),
- písomnosti zaslané na adresu sídla obchodnej spoločnosti Antony Group s. r. o. sa vrátili s poznámkou „adresát neznámy“,
- obchodná spoločnosť Antony Group s. r. o., ako dodávateľ žalobcu, neoznámila príslušnej regionálnej a potravinovej správe prevádzkareň na účely registrácie a ani nenahlásila zásielky z iného členského štátu, hoci nakupovala tovar (ovocie a zelenina) z iných členských štátov Európskej únie,
- žalobca si nespĺnil svoju zákonnú povinnosť, nakoľko prijímal dodávky produktov nespracovaného ovocia a zeleniny z iného členského štátu a túto informáciu nepodal príslušnej regionálnej a potravinovej správe,
- obchodná spoločnosť Antony Group s. r. o. nepredložila úhrady faktúr za obdobie júl 2020 a záznamy na účely DPH (evidencia DPH) na odsúhlasenie údajov uvedených v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2020,
- obchodná spoločnosť SOLD s. r. o. so správcom dane nekomunikovala, preto správca dane pristúpil u tejto obchodnej spoločnosti k určeniu dane podľa pomôcok a určil jej daň za zdaňovacie obdobie júl 2020 vo výške 158.310,- Eur,
- u obchodnej spoločnosti Antony Group s. r. o. bol správcom dane zistený rozdiel dane oproti podanému daňovému priznaniu za zdaňovacie obdobie júl 2020 vo výške 316.524,34 Eur.

3. Na základe podaného odvolania žalovaný v odvolacom konaní postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku vydal rozhodnutie č. 101363490/2023 zo dňa 25.05.2023, 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: dodávateľia z iných členských štátov a z Turecka - CEVOM s. r. o. (CZ) a SOLD s. r. o. (SK) - 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. 2Sf/16/2023-124 zo dňa 27. 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 (k dodávkam uplatnil daň), si uplatnila na základe oneskorene podaného daňového priznania, odpočítanie dane na vstupe (vo výške 134.766 eur) na základe nepreukázaných dodaní od obchodnej spoločnosti SOLD s. r. o., čím tak kompenzovala daňovú povinnosť z vystavených faktúr pre žalobcu; vlastnú daňovú povinnosť si obchodná spoločnosť SOLD s. r. o. nesplnila, pričom táto spoločnosť je nekontaktná,
- vo vzťahu k druhej otázke správny súd uviedol, že bol zistený podvod typu „zmiznutý obchodník“ (spoločnosť SOLD s. r. o.); bolo preukázané personálne prepojenie spoločnosti SOLD s. r. o. a Antony Group s. r. o. prostredníctvom konateľa Giuseppe Guzzardiho, po ukončení funkcie ktorého v spoločnosti Antony Group s. r. o. zostala táto spoločnosť bez konateľa; bolo tiež zistené používanie nepravdivých mien a adries osôb pre účely zápisu konateľov v spoločnosti SOLD s. r. o.,
- posudzované zdaniteľné obchody žalobcu boli s podvodným konaním spojené, a to uplatnením tzv. krížovej fakturácie u dodávateľa Antony Group s. r. o., čím sa znížila daňová povinnosť z dodania ovocia a zeleniny, ktorého odberateľom bol žalobca, a preto bolo potrebné aj na tretiu otázku odpovedať kladne,
- žalobca o jeho zapojení do fakturačného reťazca zdaniteľných obchodov spojených s podvodným konaním mal vedieť, pretože žalobca, ktorý má zhodného konateľa (Raymond Geóreogh) 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 i nenahlasovanie príjodu zásielok tovaru (ovocia a zeleniny) z iného členského štátu žalobcom do elektronického systému príslušnej veterinárnej a potravinovej správy 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 správcou 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,
- 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,
- sťažovateľ ako kontrolovaný daňový subjekt považuje za nelogické závery správcu dane o tom, že keďže daňový subjekt uskutočňoval zhodné typy obchodov ako spoločnosť J. G. Fruit, s.r.o. v likvidácii, daňový subjekt bol vedome účastný podvodného, resp. právo zneužívajúceho konania; správca dane počas daňovej kontroly v protokole nedostatočne popísal údajnú zhodnosť obchodov, pričom tento nedostatok nebolo možné zhojiť v samotnom prvostupňovom rozhodnutí a v žalobou napadnutom rozhodnutí; súd nekonkretizuje aké protokoly z akých konkrétnych kontrol majú preukazovať závery o tom, že žalobca mal mať vedomosť o účasti v reťazci s podvodným konaním s DPH, ako uvedené má súvis s jeho domnelou vedomosťou práve v čase uskutočnenia preverovaných obchodov za júl 2020,
- 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 júl 2020

sa reálne uskutočnili a realnosť uskutočnenia preverovaných obchodov nebola vôbec spochybnená zo strany žalovaného ani správcu dane.

8. Žalovaný navrhuje kasačnú sťažnosť zamietnuť a k podstatným častiam jej odôvodnenia uviedol nasledovné:

· na základe odvolania bol správca dane vrátený do ďalšieho konania, v ktorom aj na základe odvolacích námietok žalobcu, správca dane v následne vydanom žalovanom rozhodnutí na základe v daňovej kontrole zistených dôkazov podrobnejšie odôvodnil otázku vedomosti žalobcu o jeho zapojení do konania spojeného s identifikovaným podvodným konaním, čo nespôsobuje nezákonnosť protokolu o daňovej kontrole.

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 odchyľil 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. V prejednávanej veci nebolo medzi účastníkmi konania sporné splnenie hmotnoprávnych 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.

13. 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).

14. 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).

15. 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).

16. 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, uzatvárateľnej, 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.

17. 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 zelenia), 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 prebiehajúcych 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 nedbanlivosti. Možno dodať, že sťažovateľ musel mať vedomosť o účasti spoločnosti CEVOM s.r.o. (CZ) v obchodnom reťazci, pretože táto spoločnosť bola uvedená ako prijemca 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 dodávateľa CEVOM s.r.o. (CZ) boli vsunuté nárazníkové spoločnosti, ktoré sa po začatí daňových kontrol stali nekontaktnými.

18. 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.

19. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nedostatočnosti opisu zhodnosti obchodov so spoločnosťou J. G. Fruit s.r.o. v rámci protokolu o daňovej kontrole a nemožnosti reparácie tohto nedostatku v

ďalšom konaní, uvádza kasačný súd nasledovné. Správca dane, podľa názoru žalovaného, pôvodne v rozhodnutí nedostatočne na podklade protokolu o daňovej kontrole odôvodnil svoje závery týkajúce sa preukázania vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na daňovom podvode v zásade len odkazom na protokol a rozhodnutia z iných daňových konaní a uvedením personálneho prepojenia v osobe konateľa medzi spoločnosťou sťažovateľa a spoločnosťou J. G. Fruit s.r.o. Na uvedené bol správca dane upozornený v rozhodnutí žalovaného, ktorým žalovaný prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Správca dane následne v ďalšom konaní podrobnejšie uviedol skutkové zistenia vyplývajúce z daňového konania vedeného so spoločnosťou J. G. Fruit s.r.o. v samostatnom úradnom zázname a na základe nich formuloval záver o vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na daňovom podvode. Tieto skutkové zistenia napokon zosumarizoval a na základe nich odôvodnil právne závery v meritórnom rozhodnutí.

20. Kasačnému súdu sa žiada v tejto súvislosti uviesť, že výsledkom daňovej kontroly je protokol o daňovej kontrole, ktorý je dôkazným prostriedkom (rozhodnutia Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16. decembra 2015 a sp. zn. I. ÚS 238/06 zo dňa 16. decembra 2008). V daňovom konaní, po uskutočnení daňovej kontroly, je správca dane oprávnený vykonávať ďalšie dokazovanie, v rámci ktorého môže dôjsť k nadobudnutiu nových alebo rozšíreniu zistených poznatkov o predmete daňového konania.

21. Podľa názoru kasačného súdu, správca dane a žalovaný, dostatočne poukázali na totožnosť obchodov v podstatných prvkoch, pričom ich presná konkretizácia nebola na účely preukázania vedomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovom podvode nevyhnutná. Ako bolo uvedené vyššie, totožnosť obchodov bola preukázaná i. totožnosťou subjektu (dodávateľa CEVOM s.r.o. (CZ) na začiatku obchodného reťazca a osoby konateľa kontrolovaných spoločností Raymond Geöreögh), ii. totožnosťou predmetu obchodov (ovocie a zelenina) a iii. totožnosťou miesta dodania tovaru (sklad v Trenčianskych Stankovciach).

22. Správcovi dane možno azda vytknúť, že po spísaní úradného záznamu, v ktorom sprecizoval svoje úvahy týkajúce sa vedomosti daňového subjektu o podvodnom konaní, bezodkladne nasledujúci deň vydal rozhodnutie vo veci, medzi čím neumožnil daňovému subjektu vyjadriť sa k obsahu úradného záznamu pred vydaním rozhodnutia. Na druhej strane, daňový subjekt mal možnosť namietať proti obsahu tohto úradného záznamu, ktorý bol premietnutý aj do odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, v rámci odvolacieho konania, ktoré spolu s vyrubovacím konaním vedeným pred správcom dane tvorí jeden neoddeliteľný celok v zmysle zásady jednotnosti konania (princípu arbitrárnosti poriadku). Navyše, tieto závery správcu dane boli len rozšírením pôvodnej argumentácie, proti ktorej mal sťažovateľ možnosť brojiť po oboznámení sa s výsledkami daňovej kontroly a v rámci prvostupňového vyrubovacieho konania. Podľa názoru kasačného súdu, tento nedostatok správcu dane nemal za následok nezákonnosť daňového konania ako celku, a preto vyhodnotil súvisiacu sťažnosťnú námietku ako nedôvodnú.

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

24. 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 nevzhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

25. 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.