

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/23/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200176
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 02. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:3021200176.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Ing. Ľudovít Kulich, s miestom podnikania J. Bottu 1260/32, Partizánske, IČO: 11 741 180, zastúpený: JUDr. Matej Valjent, advokát so sídlom Jesenského 232, 958 01 Partizánske, IČO: 42 025 753, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 4224997500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100931234/2021 z 28. mája 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. 4Sf/15/2024-72 z 31. októbra 2024, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún roku 2019. Rozhodnutím č. 102021256/2020 z 22.12.2020 správca dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 7 552,16 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2019. Správca dane žalobcovi neuznal nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa Energetické systémy Slovensko a.s. za dodávku rôznych potravinárskych tovarov. Spornou otázkou podľa správcu dane bolo dodanie tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľského reťazca tvoreného dodávateľom Energetické systémy Slovensko a.s. a subdodávateľom Energetické systémy s.r.o. Nebola sporná reálna existencia tovaru a jeho použitie na uskutočnené zdaniteľné plnenia na výstupe.

2. Správca dane ustálil, že v posudzovaných zdaniteľných obchodoch vznikol daňový únik tým, že dodávateľ a subdodávateľ žalobcu pôsobili v umelo vytvorenom obchodnom reťazci ako nárazníkové spoločnosti, ktoré prostredníctvom vystavených faktúr predstierali, že medzi sebou obchodujú takým spôsobom, že tovar uvedený na faktúre nakúpili a s malým navýšením ceny ho predali ďalej s cieľom získania odpočítania dane u žalobcu, pričom subdodávateľ, resp. priamy dodávateľ túto daň do štátneho rozpočtu neuhradil a vznikol mu daňový nedoplatok. Uviedol, že ak jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. z nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú DPH a ďalší si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania. Dospel k záveru, že žalobca mohol a mal vedieť, že uvedené plnenie

zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodného konania zo strany subdodávateľa a umelo vloženého dodávateľa (dodávateľského reťazca) a žalobca mal a mohol prijať opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie, prípadne jeho účasť na takomto konaní.

3. Žalovaný prvostupňové rozhodnutie napadnutým rozhodnutím č. 100931234/2021 zo dňa 28.05.2021 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Mal za to, že plnenie, ktoré žalobca prijal, bolo spojené s podvodným konaním, pričom daň, ktorú si žalobca odpočítal na vstupe, nebola do štátneho rozpočtu odvedená. Subdodávateľ žalobcu Energetické systémy s.r.o. reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, jeho úlohou bolo faktúry vystaviť a vykázať v daňovom priznaní s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality dane, avšak s chýbajúcou daňou, ktorú do štátneho rozpočtu nezaplatil. Deklarovaný dodávateľ síce podal daňové priznanie, avšak vykázal v ňom pri relatívne vysokých obratoch nízku daňovú povinnosť, ktorú nezaplatil. Uvedol, že dodávateľ žalobcu síce potvrdil spoluprácu so žalobcom a taktiež potvrdil i dodanie tovaru v zmysle sporných faktúr, k okolnostiam prepravy a k skladovaniu tovaru sa však vyjadril len všeobecne a nekonkrétne a taktiež sa nevedel vyjadriť k spôsobu prepravy od subdodávateľa. Takisto deklarovaný subdodávateľ, ktorý formálne potvrdil spoluprácu s dodávateľom, nevedel poskytnúť žiadne konkrétne informácie o preprave tovaru a jeho skladovaní. Bolo zistené, že niektoré faktúry vystavené dodávateľmi tovaru z iných členských štátov EÚ pre subdodávateľa Energetické systémy s.r.o. uhradil deklarovaný dodávateľ Energetické systémy Slovensko a.s., pričom s dodávateľmi tovaru z iných členských štátov EÚ nejednal subdodávateľ Energetické systémy s.r.o., ale obchody dojednával deklarovaný dodávateľ Energetické systémy Slovensko a.s., alebo priamo žalobca, v niektorých prípadoch jeho dcéra. Skutočnosť, že za tovar platil priamo dodávateľ, ktorý za subdodávateľa aj konal spoločne so žalobcom, bola správnymi orgánmi vyhodnotená ako neobvyklá a neštandardná, a to i s poukazaním na to, že nekontaktný subdodávateľ súvisiacu daň do štátneho rozpočtu nezaplatil. Uvedené skutočnosti podľa žalovaného zakladajú dôvodné podozrenie, že deklarovaný obchodný reťazec v tuzemsku bol vytvorený účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu s cieľom získať daňové zvýhodnenie v podobe uplatnenia práva na odpočítanie dane, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený.

II. Konanie pred správnym súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

5. Žalobca tvrdil, že svoje dôkazné bremeno uniesol, disponuje faktúrou aj reálnym tovarom. Tým žalobca splnil podmienky svojho nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Za nedostatky v prostredí dodávateľa a subdodávateľa nezodpovedá, a preto tieto nedostatky nemôžu byť dôvodom na nepriznanie odpočítania dane. Uvedol, že nezískal žiadnu daňovú výhodu, nakoľko predmetný potravinársky tovar by pre svoju výrobu musel zabezpečiť od iného dodávateľa, pričom by mu rovnako vzniklo právo na vrátenie nadmerného odpočtu dane. Na názor žalovaného o existencii daňového podvodu a účasti žalobcu na ňom neexistuje podľa žalobcu žiadne logické vysvetlenie ani dôkazy a žalobca nemôže niesť zodpovednosť za svojich dodávateľov. Taktiež skutkové zistenia správcu dane a žalovaného považoval žalobca za nedostatočné, neúplné a nesprávne vyhodnotenú.

6. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) v poradí prvým rozsudkom č. k. 13S/57/2021-79 z 10.11.2021 žalobu ako nedôvodnú postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol. Proti tomuto rozsudku podal žalobca kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 5Sfk/11/2022 zo dňa 31.01.2024 tak, že napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou správneho súdu bolo aj s poukazom na príslušnú judikatúru Súdneho dvora EÚ vec opätovne posúdiť, a to hlavne v otázke dôvodov, pre ktoré nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie dane. Kasačný súd zároveň uviedol, že zo strany správneho súdu bude potrebné posúdiť i realizáciu tzv. Axel Kittel testu správcovi dane a žalovaným, a to v rozsahu príslušného žalobného bodu žalobcu.

7. V poradí druhým rozsudkom č. k. 4Sf/15/2024-72 z 31.10.2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správny súd žalobu žalobcu postupom podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol a účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal.

8. Vychádzajúc z preskúmaných rozhodnutí a obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že primárnym dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Energetické systémy Slovensko a.s. nebolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, ale podstatou rozhodnutí finančných orgánov bolo odopretie nároku na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu a vedomosti žalobcu o ňom.

9. Správny súd v rámci aplikácie Axel Kittel testu zodpovedal všetky štyri otázky kladne. K posúdeniu splnenia podmienky chýbajúcej dane - daňového úniku, správny súd zastal názor, že v predmetnej veci bolo splnenie tejto podmienky zo strany finančných orgánov preukázané. K daňovému úniku došlo, keď za kontrolované zdaňovacie obdobie jún 2019 priamy dodávateľ žalobcu - Energetické systémy Slovensko a.s. síce podal daňové priznanie, avšak vlastnú daňovú povinnosť neuhradil, zároveň u subdodávateľa Energetické systémy, s.r.o. za uvedené zdaňovacie obdobie nedošlo ani k podaniu daňového priznania. Zo zistení finančných orgánov podľa názoru správneho súdu vyplynulo, že plnenie, ktoré žalobca prijal, bolo spojené s podvodným konaním, s tým, že daň, ktorú si žalobca odpočítal, nebola do štátneho rozpočtu uhradená. Finančné orgány vo svojich rozhodnutiach popísali skutočnosti svedčiace o vytvorení tzv. nárazníkových spoločností, ktoré iba predstierali, že medzi sebou navzájom obchodujú, a to takým spôsobom, že tovar uvedený na faktúre nakúpili a s malým navýšením ceny ho predali ďalej s cieľom získania odpočtu dane u posledného daňového subjektu v reťazci - žalobcu.

10. Správny súd zdôraznil, že tovar, ktorý bol predmetom fakturácie, bol reálne dodaný od zahraničných dodávateľov z Nemecka, Rakúska, Talianska a Českej republiky. Finančné orgány vo svojich rozhodnutiach popísali viacero zistení, ktoré poukazovali na umelý charakter, resp. podvodné pôsobenie spoločností Energetické systémy Slovensko a.s. a Energetické systémy, s.r.o., okrem iného aj to, že k úhrade faktúr došlo za subdodávateľa Energetické systémy, s.r.o. priamym dodávateľom žalobcu - Energetické systémy Slovensko a.s. (a teda ide o vzájomne prepojené, organizované subjekty), pričom subdodávateľ žalobcu, t. j. spoločnosť Energetické systémy, s.r.o. reálne nevykonával ani žiadnu ekonomickú činnosť a jej štatutárny zástupca vystupoval ako konateľ mnohých ďalších nekontaktných spoločností. O umelom charaktere spoločnosti svedčí napr. aj výpoveď samotného štatutárneho zástupcu priameho dodávateľa žalobcu Energetické systémy Slovensko, a.s., ktorý uviedol, že jeho spoločnosť zabezpečovala iba dohľad, aby obchod prebehol bez komplikácií a nevedel presne uviesť s kým konkrétne za dodávateľa spoločnosť Energetické systémy Slovensko, a.s. komunikoval a neozrejmil ani otázku prepravy fakturovaného tovaru, pričom tovar spoločnosť neskladovala.

11. Z odpovedí na podané žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v súvislosti s dodávateľom Naschwerk Eiskreationen so sídlom v Nemecku vyplynulo, že tovar nebol doručený, ale bol prevzatý priamo žalobcom, a to vo vlastnom mene a na vlastný účet. Bola tiež zistená personálna prepojenosť medzi žalobcom a spoločnosťou Naschwerk Eiskreationen, v mene ktorej vystupuje dcéra žalobcu (... Z odpovede rakúskej finančnej správy v súvislosti s dodávateľom Haberfellner Mühle GmbH so sídlom v Rakúsku vyplynulo, že táto spoločnosť bola v kontakte výlučne s p. T., ktorá zadala objednávky, pričom so spoločnosťou Energetické systémy Slovensko a.s. nemá tento dodávateľ uzatvorené žiadne zmluvy. Štatutára spoločnosti Energetické systémy Slovensko a.s., ani štatutára spoločnosti Energetické systémy, s.r.o. rakúsky dodávateľ nepoznal, tovar bol prevzatý v spoločnosti Haberfellner Mühle GmbH a za deklarovaneho dodávateľa vystupovala p. T., dcéra žalobcu, ktorá sa i spojila so zahraničným dodávateľom Haberfellner Mühle GmbH. Obdobne z odpovede talianskej finančnej správy v súvislosti so spoločnosťou ERREMME S.R.L. so sídlom v Taliansku vyšlo najavo, že tovar bol objednávaný paňou T. s tým, že prepravu tovaru objednal a zaplatil deklarováný dodávateľ. Zároveň bolo zistené, že priamy dodávateľ žalobcu Energetické systémy Slovensko a.s. (kt. vo svojom účtovníctve deklaroval, že tovar obdržal od spoločnosti Energetické systémy s.r.o.) uhrádza faktúry za subdodávateľa Energetické systémy, s.r.o., čo svedčalo o ich prepojení a organizovanosti. Napokon z odpovede českej finančnej správy v súvislosti s dodávateľom Mlékarna Hlinsko, a.s. vyplynulo, že prvotný dopyt jej zaslal dňa 14.02.2019 samotný žalobca. Aj v tomto prípade bolo zistené, že priamy dodávateľ žalobcu Energetické systémy Slovensko a.s. uhradil faktúry za subdodávateľa Energetické systémy, s.r.o., čo nasvedčovalo ich prepojení a organizovanosti.

12. Na zabezpečenie dodávok (uskutočnených zo zahraničia), resp. tovaru pre svoju výrobu tak ani podľa názoru správneho súdu žalobca (aj napriek tomu, že to deklaroval) reálne nepotreboval spoločnosti Energetické systémy Slovensko a.s. a Energetické systémy, s.r.o. (plniace iba úlohu tzv. nárazníkových spoločností), nakoľko žalobca sám poznal svojich dodávateľov a s nimi komunikoval, čo

potvrdili aj odpovede zahraničných finančných orgánov pri spoločnosti ERREMME S.R.L. a Mlékarna Hlinsko, a.s. Pokiaľ žalobca realizoval objednávky tovaru, resp. uskutočnil jeho prepravu priamo od zahraničných dodávateľov, no zároveň deklaroval nadobudnutie tovaru od dodávateľa Energetické systémy Slovensko, a.s., nekonal v dobrej viere, resp. musel mať vedomosť o umelo vytvorenom reťazci, a teda i vedomosť o nezákonom/podvodnom konaní iného subjektu. Finančné orgány vo svojich rozhodnutiach uviedli zároveň skutočnosti svedčiace tomu, že žalobca vo vzťahu k jeho priamemu dodávateľovi neprijal primerané opatrenia na to, aby sa uistil, že jeho plnenie nebude súčasťou podvodného reťazca, keď žalobca na otázku správcu dane, prečo si vybral za obchodného partnera Energetické systémy Slovensko, a.s. a aké informácie o ňom mal, resp. zisťoval, uviedol, že si nepreveruje nič, on dal zadanie čo potreboval a keď bol tovar na jeho dvore, tak poslal p. T. faktúru, ktorú mu uhradil. Taktiež dodal, že nemá čas a vedomosti komunikovať. Z uvedeného tak vyplýva, že žalobca nevenoval žiadnu pozornosť smerujúcu k prijatiu akýchkoľvek opatrení, ktorými by sa podvodnému konaniu predišlo a zo stany správcu dane tak boli predložené objektívne dôkazy, na základe ktorých bolo možné uzavrieť, že žalobca mohol a mal vedieť, že posudzované plnenia sú súčasťou podvodného konania, pričom neprijal žiadne opatrenia, ktoré by podvodné konanie vylúčili.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu

13. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako i prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín a vec mu vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zároveň navrhol, aby mu kasačný súd priznal náhradu trov konania.

14. Otázka, ktorú správny súd podľa sťažovateľa nesprávne posúdil, spočíva v právnom posúdení dôkazného bremena, a to v akom rozsahu dôkazné bremeno v daňovom konaní znáša správca dane a v akom rozsahu dôkazné bremeno znáša daňový subjekt. Ďalšia otázka, ktorú správny súd nesprávne posúdil, spočíva vo vyhodnotení Axel Kittel testu, keď správny súd podľa názoru sťažovateľa nesprávne zodpovedal všetky štyri otázky uvedeného testu kladne.

15. Sťažovateľ má za to, že čo sa existencie daňového úniku týka, je možné prisvedčiť súdu, že ak iný subjekt daň nezaplatil, tak daňový únik vznikol, avšak tento daňový únik spôsobil úplne iný daňový subjekt a v žiadnom prípade na ňom neparticipoval sťažovateľ, ktorý o ňom nemal žiadnu vedomosť a nenesie za uvedené žiadnu zodpovednosť. To, či je daňový únik dôsledkom podvodného konania, nie je možné podľa názoru sťažovateľa zodpovedať so zreteľom na výsledky doterajšieho dokazovania, keď žalobca nemá žiadnu vedomosť o tom, že by sa viedlo nejaké trestné konanie. Vyslovenie záveru o tom, že daňový únik je výsledkom podvodného konania, je preto predčasné a nepostačuje naň doteraz vykonané dokazovanie. So zreteľom na to, že nie je možné jednoznačne zodpovedať druhú otázku Axel Kittel testu, nie je možné zodpovedať podľa názoru sťažovateľa ani otázku číslo tri, a to, či v prípade, že únik na dani je dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené. K štvrtej otázke sťažovateľ uviedol, že opätovne platí, čo je uvedené v odpovedi na otázku č. 3, pričom nemal a nemohol vedieť o tom, že iný subjekt koná nekalou, resp. podvodne a má za to, že žalovaný na preukázanie vedomosti sťažovateľa o takomto konaní iných osôb nepredložil žiaden dôkaz.

16. Zo strany sťažovateľa bolo nepochybne preukázané reálne dodanie tovaru, ktorý bol predmetom daňovej kontroly, zároveň navrhol správcovi dane miestnu obhliadku, čo však správca dane neučinil. Reálne dodanie a dovoz tovaru sťažovateľ preukázal aj správnymi a úplnými listinnými, účtovnými a daňovými dokladmi.

17. Záveru súdu, že spoločnosti Energetické systémy s.r.o. ako subdodávateľ a Energetické systémy Slovensko a.s. ako dodávateľ žalobcu boli umelo vložené do obchodného reťazca, na konci ktorého sa nachádza sťažovateľ, nesvedčí žiadny vykonaný dôkaz tak pred súdom ako i v priebehu daňovej kontroly a ide len o tvrdenie bez toho, aby malo reálny základ.

18. Je potrebné podľa názoru sťažovateľa dať do pozornosti, že ak správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov na faktúre, a tým prenáša dôkazné bremeno na žalobcu, tak aj toto spochybnenie dôveryhodnosti údajov na faktúre musí mať reálny základ a musí byť riadne odôvodnené. Je podľa

názoru sťažovateľa absolútne neprijateľné, aby v prípade spochybnenia účtovných a daňových dokladov zo strany správcu dane, prešla celá zodpovednosť za preukázanie ich hodnovernosti na stranu daňového subjektu.

19. Sťažovateľ je podnikateľom od roku 1990, najmä v oblasti výroby kornútkov, pričom za celé obdobie podnikania až doteraz nikdy nebol daňovým dlžníkom, nikdy nemal nedoplatok. S podnikateľskými subjektami, ktoré mali byť „umelo“ vložené do obchodného reťazca, podnikal približne 4 roky, a za celé toto obdobie dochádzalo k reálnemu dodaniu objednaného tovaru, k jeho riadnej fakturácii a úhrade. V okamihu, ako sa dozvedel o tom, že uvedené spoločnosti majú daňové nedoplatky, ukončil s nimi dodávateľsko-odberateľské vzťahy. Má za to, že neexistuje ani jediný dôkaz o tom, že by mal sťažovateľ vedomosť o podvodnom konaní tretích strán a ani daňová kontrola nepreukázala, že by mal sťažovateľ získať neoprávnený daňový prospech, nepodielal sa na žiadnom daňovom úniku. Ak by jeho dodávateľom boli iné spoločnosti, rovnako by žalobcovi vznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Žalobca je podnikateľským subjektom, platcom dane z pridanej hodnoty, a teda z každého nákupu mu vzniká právo na odpočet dane z pridanej hodnoty bez ohľadu na subjekt, od ktorého tovar reálne nadobudol. Je podľa žalobcu právne irelevantné, či dodávateľ žalobcu dokáže preukázať nadobudnutie deklarovaných tovarov, táto skutočnosť je výlučnou zodpovednosťou iných subjektov, nie žalobcu.

20. Podľa názoru žalobcu správca dane skutkové zistenia vyhodnotil nedostatočne, keď zistené rozpory v dodávke tovaru subdodávateľmi dodávateľa žalobcu dostatočne nepreveril a následne dôkazným bremenom zaťažil žalobcu. Je potrebné dospieť k záveru, že ak žalobca disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou s prílohami a s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal tým vlastné dôkazné bremeno. Informácie získané medzinárodnou výmenou informácií tiež žiadnym spôsobom nepreukazujú pochybnosti o skutočnom a reálnom dodaní tovaru.

21. Žalovaný sa vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 21.02.2025 stotožnil so závermi správneho súdu v napadnutom rozsudku, zotrval na svojej už uplatnenej argumentácii, a?navrhol? kasačnú sťažnosť zamietnuť. Správca dane a žalovaný postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi, a uniesli svoje dôkazné bremeno spočívajúce v preukázaní, že sporný zdaniteľný obchod bol súčasťou podvodného konania, o ktorom sťažovateľ mohol a mal vedieť.

22. Na vyjadrenie žalovaného reagoval sťažovateľ podaním zo dňa 25.03.2025, v ktorom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v kasačnej sťažnosti.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na webovom sídle podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. 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 kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

24. Kľúčovou právnou otázkou, ktorou sa kasačný súd zaoberal v predmetnom prípade bolo, či správca dane, žalovaný a správny súd dospeli na základe zisteného skutkového stavu k správne záveru, keď sťažovateľovi odmietli priznať právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že bol súčasťou obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.

25. Kasačný súd v?nadväznosti na opakujúcu sa argumentáciu sťažovateľa dáva do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím práva na?odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu, resp.

účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a (iv) odopretím práva na odpočítanie dane z dôvodu zneužitia práva. Hmotnoprávne podmienky priznania práva na odpočítanie dane, ktorými v kasačnej sťažnosti sťažovateľ opätovne argumentuje, neboli dôvodom nepriznania odpočtu dane z pridanej hodnoty. Námietku nevykonania miestneho zisťovania vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnenú, keď správca dane nespochybnil reálnu existenciu tovaru a jeho použitie na uskutočnené zdaniteľné plnenia sťažovateľa.

26. Sťažovateľovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v preskúmvanej veci z dôvodu, že mal byť súčasťou obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Daňový podvod pritom možno definovať ako situáciu, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú daň z pridanej hodnoty a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia. Nepriznanie práva na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu bolo predmetom opakovaného posudzovania zo strany Súdneho dvora EÚ a kasačný súd v tejto súvislosti odkazuje na jeho súvisiacu judikatúru, napríklad rozsudky vo veci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, vo veci C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling, alebo vo veci C-80/11 a C-142/11, Mahagében Kft a Péter Dávid. Účasť na daňovom podvode ako dôvod pre zamietnutie práva na odpočítanie dane považuje vo svojej rozhodovacej činnosti za súladnú s právom Európskej únie i Ústavný súd Slovenskej republiky (napr. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS/627/2022, bod 29 posledná veta).

27. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu, pričom tieto boli špecifikované v rozhodnutí C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling. Pri daňových podvodoch je spravidla možné konštatovať, že transakcie uskutočnené v rámci takéhoto podvodu nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami (obdobne napr. rozsudok kasačného súdu sp. zn. 5Sfk/93/2022 z 25.09.2024).

28. Pokiaľ ide o základný test v rámci celého reťazca, vyžadujúci preukázanie existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň), a to v ktoromkoľvek článku reťazca, kasačný súd poukazuje na popis obchodných vzťahov medzi zúčastnenými subjektami zistený správcom dane a zistenia správcu dane o úniku dane. Tieto skutočnosti v prejednávanej veci sporné neboli, sťažovateľ ich v kasačnej sťažnosti relevantne nenamietal, neboli preto ani predmetom posúdenia kasačného súdu.

29. Podľa druhej podmienky Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Pojmom „daňový podvod“ sa na účely daňového konania rozumie vyššie definovaná situácia, nie trestný čin daňového podvodu podľa § 277a zákona č. 300/2005 Z. z. Trestného zákona, preto sa nevyžaduje vedenie trestného konania, ktorým v kasačnej sťažnosti argumentuje sťažovateľ. Nejde o „podvod“ resp. „daňový podvod“ v zmysle vnútroštátneho trestného práva.

30. Ďalším testom je tzv. vedomostný test konkrétneho subjektu spočívajúci v preukázaní objektívnych skutkových okolností svedčiacich tomu, že tento subjekt o podvode, daňovom úniku na niektorom predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol a mal vedieť. V nadväznosti na skúmanie a dokazovanie primeranej obozretnosti priemerne zodpovedného podnikateľa, teda toho, či sťažovateľ mohol alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (nedbanlivostná účasť na daňovom podvode z hľadiska daňového práva), dáva kasačný súd do pozornosti, že relevantné sú najmä dva aspekty. Prvým aspektom je skúmanie vykonania úkonov, ktoré možno od priemerne zodpovedného podnikateľa očakávať pred uskutočnením zdaniteľného obchodu a zohľadňovanie informácií, ktoré by z týchto úkonov v relevantnom čase vyplývali. Druhým aspektom je vedomosť daňového subjektu o konkrétnych okolnostiach a podmienkach obchodu či obchodnej spolupráce, ktoré u neho mohli vyvolať podozrenie, že obchodné plnenie, ktorého sa zúčastňuje, môže byť poznačené daňovým podvodom (rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 3Sfk/131/2022 z 21.11.2023 a sp. zn. 5Sfk/34/2024 z 18.11.2025).

31. Skutkové okolnosti svedčiace tomu, že daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, je potrebné individuálne posudzovať s ohľadom na špecifickosť

posudzovaných zdaniteľných obchodov, ich predmet, objem a iné významné okolnosti, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami. Podstatná je pritom identifikácia, prečo tieto zistené skutkové okolnosti s ohľadom na povahu zdaniteľných obchodov nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam (rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 5Sfk/93/2022 z 25.09.2024).

32. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti je daňový subjekt 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 Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19.10.2017, bod 52, vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012, bod 54). 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 21.06.2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa a tým fakticky preniesť na neho kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19.10.2017, bod 51, vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012, bod 57).

33. Test spočívajúci v posúdení, či daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, umožňuje i za predpokladu splnenia ostatných zložiek Axel Kittel testu existencie daňového podvodu osobe uplatňujúcej si právo na odpočítanie dane (sťažovateľovi) preukázať, že prijala dostatočné opatrenia, aby zistila, či prijaté plnenie nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. Tieto prijaté opatrenia vyhodnocuje správca dane. 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. (rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 5Sfk/93/2022 z 25.09.2024).

34. Z hľadiska súdneho prieskumu je v zásade irelevantné, či je vykonaný 3 alebo 4-krokový tzv. Axel Kittel test. Axel Kittel test predstavuje formálnu metodickú pomôcku, ktorá rámcuje podstatné skutočnosti, ktoré je potrebné skúmať. Z pohľadu súdneho prieskumu tak nie je podstatné aký test správca dane a žalovaný vykonali, ale či ich argumentácia poskytuje zrozumiteľné odpovede na to, (i) či došlo k daňovému úniku, (ii) ktorý je podvodného charakteru, (iii) je prepojitelný/spojiteľný aj s obchodmi daňového subjektu a (iv) či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že posudzované plnenia sú spojené s podvodným konaním (rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 8Sfk/21/2023 z 30.07.2024).

35. Kasačný súd, stotožňujúc sa so správnym súdom, konštatuje, že existujúci daňový únik je prepojitelný/spojiteľný s obchodmi sťažovateľa a u sťažovateľa došlo k naplneniu vedomostnej zložky existencie daňového podvodu. Ako už bolo uvedené, vedomostnú zložku Axel Kittel testu je potrebné vyhodnocovať individuálne s ohľadom na špecifickosť posudzovaných zdaniteľných obchodov, ich predmet, objem a iné významné okolnosti, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami. Nie je dôležité, či daňový subjekt zúčastňujúci sa podvodného reťazca mal z tejto účasti prospech. Tretej a štvrtej otázke tzv. Axel Kittel testu sa správny súd vyčerpávajúco venoval v bodoch 18 až 22 preskúmaného rozsudku (a na tieto kasačný súd odkazuje), nakoniec v bode 23 správne uzatvoriac, že na zabezpečenie dodávok (uskutočnených zo zahraničia), resp. tovaru pre svoju výrobu sťažovateľ, aj napriek tomu, že to deklaroval, reálne nepotreboval spoločnosti Energetické systémy Slovensko a.s. a Energetické systémy, s.r.o. Sťažovateľ sám poznal svojich dodávateľov a s nimi komunikoval, čomu nasvedčujú v administratívnom spise sa nachádzajúce podklady zistené správcom dane prostredníctvom medzinárodných výmen informácií. Správcom dane bolo zároveň preukázané prepojenie sťažovateľa prostredníctvom jeho dcéry T. na nemeckú spoločnosť Naschwerk Eiskreationen, v mene ktorej vystupovala. Výhradne dcéra sťažovateľa T. tiež komunikovala i s rakúskou spoločnosťou Haberfellner Mühle GmbH (s ktorou bola v kontakte už od roku 2012). Pani T. aj v júni 2019 zaslala rakúskemu dodávateľovi objednávku, v ktorej požadovala vystaviť faktúru na spoločnosť Energetické systémy Slovensko a.s. Sťažovateľ v kontexte svojej argumentácie tieto prepojenia a priamu komunikáciu so zahraničnými dodávateľmi tovaru, ktorý bol následne sťažovateľovi dodaný prostredníctvom reťazca spoločnosti Energetické systémy Slovensko a.s. a Energetické systémy, s.r.o., presvedčivo nevysvetlil, čím kasačný súd nepresvedčil o nesprávnosti súvisiacej argumentácie správneho súdu i finančných orgánov.

36. Ako neobvyklý a pochybnosti vzbudzujúci vyhodnotil kasačný súd i v pripojenom administratívnom spise sťažovateľom uvádzaný spôsob zoznámenia sa so štatutárom deklarovaného dodávateľa, s ktorým sa mal zoznámiť v cukrárni v Bratislave a za obchodného partnera si ho mal vybrať bez akéhokoľvek preverovania. Pochybnosti vzbudzuje i tvrdenie svedka JUDr. Ľuboša Kačkoviča, vykonávajúceho funkciu prokuristu v spoločnosti deklarovaného subdodávateľa, ktorý sťažovateľa pozná ako obchodného partnera deklarovaného dodávateľa a osobne mu ho mal odporučiť.

37. Pokiaľ žalobca realizoval objednávky tovaru, resp. uskutočnil jeho prepravu priamo od zahraničných dodávateľov, no zároveň deklaroval nadobudnutie tovaru od dodávateľa Energetické systémy Slovensko, a.s. a toto relevantne nevysvetlil, nepresvedčil kasačný súd o tom, že by nemal vedomosť o umelo vytvorenom reťazci, z čoho vyplýva i splnenie vedomostného zložky Axel Kittel testu existencie daňového podvodu.

38. Finančné orgány vo svojich rozhodnutiach uviedli i skutočnosti svedčiace tomu, že žalobca neprijal primerané opatrenia na to, aby sa uistil, že jeho plnenie nebude súčasťou podvodného reťazca. Sťažovateľ na otázku správcu dane, prečo si vybral za obchodného partnera Energetické systémy Slovensko, a.s. a aké informácie o ňom mal, resp. zisťoval, uviedol iba, že si nepreveruje nič, on dal zadanie, čo potreboval a keď bol tovar na jeho dvore, tak poslal p. T. faktúru, ktorú mu uhradil. Dodal, že nemá čas a vedomosti komunikovať, a tak si to zabezpečil cez spoločnosť Energetické systémy Slovensko, a.s. Z uvedeného tak aj kasačnému súdu vyplýva, že sťažovateľ nevenoval žiadnu pozornosť smerujúcu k prijatiu akýchkoľvek opatrení, ktorými by sa podvodnému konaniu predišlo.

39. Za uvedeného stavu kasačný súd v zhode so správnym súdom musí konštatovať, že zo strany správcu dane boli predložené objektívne dôkazy, na základe ktorých bolo možné uzavrieť, že sťažovateľ mohol a mal vedieť, že posudzované plnenia sú súčasťou podvodného konania, pričom neprijal žiadne opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie. Inými slovami sťažovateľ objektívne mohol vedieť, že svojím plnením sa zúčastní obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, a v kasačnej sťažnosti toto nijako relevantne nespochybnil a konkrétne nereagoval na zistené okolnosti a závery finančných orgánov.

40. Závery žalovaného a správcu dane sú pritom postavené na relevantných zisteniach a dôkazoch, ktoré sú obsahom administratívneho spisu žalovaného. Nemožno preto konštatovať, že by sťažovateľ bol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom, práve naopak, sú to orgány finančnej správy, na ktorých ležalo v predmetnej veci dôkazné bremeno a toto svoje dôkazné bremeno uniesli - dôkazné bremeno pokiaľ ide o preukázanie jednotlivých zložiek Axel Kittel testu existencie daňového podvodu je na finančných orgánoch. Tieto následne správny súd v preskúmanom rozsudku relevantne posúdil a sťažovateľ svojou kasačnou sťažnosťou kasačný súd nepresvedčil o nesprávnosti jeho záverov.

V. Záver a trovy konania

41. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

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

43. 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.