

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-8S/53/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7022200304
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Radovan Turčík
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2025:7022200304.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Radovana Turčíka, členov senátu Mgr. Jany Fandákovvej, LL.M. a JUDr. Renáty Smajdovej, v právnej veci žalobcu: LUMARKT, s.r.o., so sídlom Hutnícka 1, 040 01 Košice-Staré Mesto, IČO: 36 216 631, právne zastúpeného: JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, IČO: 11 993 448, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní na preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100836843/2022 zo dňa 11.04.2022, takto

rozhodol:

I. Správnu žalobu z a m i e t a .

II. Žalovanému n e p r i z n á v a voči žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I. Administratívne konanie

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) vykonal u daňového subjektu: LUMARKT, s.r.o., Hutnícka 1, 040 01 Košice-Staré Mesto, IČO: 36 216 631 (ďalej len „žalobca“) daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2015, ktorá sa začala dňa 20.07.2016 (Oznámenie o daňovej kontrole č. 103341868/2016 zo dňa 14.06.2016), následne bola dvakrát prerušená, a to od 02.05.2017 (Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 100704534/2017 zo dňa 26.04.2017) do 26.11.2018 (Oznámenie č. 102374935/2018 zo dňa 27.11.2018) a od 10.12.2018 (Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 102511723/2018 zo dňa 07.12.2018) do 25.02.2021 (Oznámenie č. 100380271/2021 zo dňa 09.03.2021) a bola ukončená doručením Protokolu č. 100421726/2021 zo dňa 11.03.2021 (ďalej len „protokol“) žalobcovi dňa 30.03.2021.

2. Vo vyrubovacom konaní správca dane vydal rozhodnutie č. 102432774/2021 zo dňa 30.11.2021 (ďalej len „rozhodnutie prvostupňového orgánu“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 58 620,66 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2015, a to pre neuznanie odpočítania dane zo zdaniteľných obchodov od dodávateľa KRANED, s. r. o., Moyzesova 502, 040 01 Košice, IČO: 46 218 360 [pozn. spoločnosť bola vymazaná z Obchodného registra ku dňu 01.04.2016 na základe rozhodnutia spoločníkov o zrušení obchodnej spoločnosti podľa § 68 ods. 3 písm. b) zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka (ďalej len „Obchodný zákonník“), právnym nástupcom obchodnej spoločnosti v dôsledku zlúčenia sa stala spoločnosť REDbird s. r. o., Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, IČO: 35 835 389], a to z faktúr:

a) faktúra č. 12015088 (int. č. fa 60054) zo dňa 02.12.2015 v sume 14 259,56 eur

- dátum dodania: 02.12.2015; tovar: Nutella 350 g, v počte 41 580 ks; cena bez dane 71 297,80 eur, DPH na faktúre 14 259,56 eur, spolu: 85 557,36 eur,

b) faktúra č. 12015091 (int. č. fa 60055) zo dňa 07.12.2015 v sume 14 259,56 eur

- dátum dodania: 07.12.2015; tovar: Nutella 350 g, v počte 41 580 ks; cena bez dane 71 297,80 eur, DPH na faktúre 14 259,56 eur, spolu: 85 557,36 eur,
c) faktúra č. 12015098 (int. č. fa 60056) zo dňa 14.12.2015 v sume 30 101,54 eur
- dátum dodania: 14.12.2025; tovar: Kinder Surprise 20 g, v počte 304 056 ks; cena bez dane 150 507,72 eur, DPH na faktúre 30 101,54 eur, spolu: 180 609,26 eur, z dôvodu účasti na daňovom podvode.

3. Voči rozhodnutiu prvostupňového orgánu podal žalobca dňa 14.01.2022 odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím 100836843/2022 zo dňa 11.04.2022 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Rozhodnutie žalovaného bolo doručené žalobcovi dňa 27.04.2022.

4. Správca dane a žalovaný vymedzili dôvody neuznania práva na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie december 2015 v podstatnej časti nasledovne:

- tovar (Kinder Surprise 20 g a Nutella 350 g) bol fakturovaný v reťazci obchodníkov nasledovne:
 - a) Kinder Surprise 20 g; v počte 304 056 ks
 - SÁROSPATAK-HUNGÁRIA Kft. (HU) › KRANED, s.r.o. (SK) › LUMARKT, s.r.o. (SK) › Intensonal plus s.r.o. (CZ)
 - b) Nutella 350 g; v počte 41 580 ks
 - INTER TRADE GROUP Sp. Z o.o. (PL) › ARSENAL LTD (ARSENAL EU) (PL) › KRANED, s.r.o. › LUMARKT, s.r.o. › BLUE HOLE s.r.o.(CZ) › Lampus Sp. z o.o. (PL)
- celý zistený a opísaný obchodný reťazec bol poznamenaný podvodom, a to na rôznych stupňoch v reťazci,
 - žalobca konal bez náležitej odbornej starostlivosti, keď si nepreveril dostatočne svojho dodávateľa, nepreveril si základnú informáciu, či je spôsobilý pre obchodovanie s fakturovanou komoditou (cukrovinkami), zvlášť u dodávateľa, ktorý nie je výhradným dodávateľom tejto komodity a nie je ustáleným obchodníkom s A. a B. C., zároveň si nepreveril osoby, ktoré konali okrem konateľa za spoločnosť KRANED, s. r. o., a ani sídlo spoločnosti a skladovacie priestory,
 - žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje obchodnej transakcie poznačenej daňovým podvodom aj preto, že neprijal dostatočné kontrolné opatrenia v rámci obvyklej obchodnej opatrnosti, aby sa nestal súčasťou obchodného reťazca poznamenaným podvodom v oblasti DPH,
 - žalovaný rovnako dospel k záveru, že postupom správcu dane nedošlo ani k porušeniu práv žalobcu, ktorý bol riadne a včas oboznámený o všetkých skutočnostiach v predmetnej veci.

II. Súdne konanie

5. Správnou žalobou zo dňa 14.06.2022, doručenu správne mu súdu (v tom čase Krajskému súdu v Košiciach) v rovnaký deň, sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia prvostupňového orgánu a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň v rámci správnej žaloby žalobca žiadal v súlade s § 182 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) o nariadenie pojednávania.

6. Podľa žalobcu mu boli rozhodnutím žalovaného porušené jeho práva a právom chránené záujmy, nakoľko žalovaný vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, jeho rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, a zároveň ním došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Opodstatnenosť podanej správnej žaloby žalobca odôvodnil nasledujúcimi žalobnými bodmi (námietkami):

1.) V prvom rade žalobca namietol nedostatok preukázania daňového podvodu.

- Správca dane i žalovaný považovali za skutok, ktorým sa mal žalobca dopustiť porušenia právnej povinnosti, jeho napojenie na podvod prostredníctvom krížovej fakturácie (tzv. „kontra-obchodovanie“) dodávateľa žalobcu spoločnosti KRANED, s. r. o.

- Podľa žalobcu z rozhodnutí orgánov verejnej správy vyplýva, že tie nerozlišovali medzi daňovým únikom a daňovým podvodom, kde ide o dve odlišné situácie, u ktorých sa odlišne odvíja dokazovanie, rozloženie dôkazného bremena, sú rozdielne výsledky dôkazného konania a odôvodnenie rozhodnutia. Zdôraznil, že daňový únik je pojem širší ako daňový podvod, môže byť spôsobený aj porušením zákona, ale aj zneužitím práva, a teda môže byť spôsobený aj inou formou ako podvodným konaním. Svoj názor oprel o východiská týkajúce sa danej veci, konštatované v rozhodnutiach Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/16/2016 a sp. zn. 1Sžf/31/2016, ktorými určil referenčný rámec a sled postupu pre posudzovanie toho, či môže byť odopretý nárok na odpočet z titulu účasti daňového subjektu na

daňovom podvode. Na druhú stranu pri podvodnom konaní sú splnené ako hmotnoprávne podmienky (t. j. keď sa uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, na ktoré sa vzťahuje faktúra), tak aj formálne podmienky pre odpočítanie dane. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie sa pojem daňový podvod používa na označenie situácie, kedy jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia.

- V danom prípade dodávateľ žalobcu spoločnosť KRANED, s. r. o. si svoju vlastnú daňovú povinnosť znížil tým, že na vstupe si odpočítal daň z fakturácie neexistujúceho tovaru od daňových subjektov KALAGI, s. r. o., RIOTO, s. r. o. a HD DATA, s. r. o. (ďalej len „subdodávateľa“), u ktorých daň nebola odvedená. Keďže subdodávateľa vystavovali faktúry na neexistujúci tovar, nemôže sa jednať o daňový podvod z dôvodu absencie splnenia hmotnoprávnej podmienky. Pri uplatnení nároku na odpočítanie dane z takýchto faktúr dochádza k porušeniu § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), pretože dodávateľom daňová povinnosť podľa § 419 ods. 1 zákona o DPH nevznikla, a tým ide o porušenie zákona. Žalobca má tak za to, že ak sa nepreukázalo splnenie hmotnoprávnej podmienky ako znaku podvodu na DPH a ako dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane, nie je potom možné tvrdiť, že žalobca sa vedome, nevedome či nepriamo zúčastnil na podvodnom reťazci zdaniteľných obchodov, a tým rozhodnutie prvostupňového orgánu je nesprávne, keďže nevychádza zo stavu veci zisteného v daňovom konaní.

2.) Žalobca ďalej namietol nesprávny záver správcu dane a žalovaného o vedomostnej zložke žalobcu o daňovom podvode.

- Podľa neho argumenty o možnom zapojení žalobcu do obchodného reťazca zo strany správcu dane a žalovaného sú s poukazom na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 1Sžf/76/2016; sp. zn. 1Sžf/16/2016 a sp. zn. 1Sžf/31/2016) bezpredmetné a presahujú rámec efektivity preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a súdneho konania, nakoľko ak sa daňovému subjektu nepreukáže podvodný úmysel, vedenie dokazovania na preukázanie, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení spojenom s daňovým únikom, neprichádza do úvahy.

3.) Dôvodom nezákonnosti rozhodnutia žalovaného má byť aj nedôvodnosť prerušenia daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“).

- Správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu potreby medzinárodnej výmeny informácií (ďalej len „MVI“), keďže zo strany spoločnosti KRANED, s. r. o. vrátane jej bývalého konateľa D. E. B. nebola poskytnutá náležitá súčinnosť.

- V dôsledku poskytnutých informácií z MVI správca dane dospel k záveru, že u žalobcu došlo k porušeniu § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 Daňového poriadku, pretože nebolo preukázané, že tovar dodal dodávateľ uvedený vo faktúrach. Zároveň jediná výpoveď D. E. B. vo vyrubovacom konaní postačovala k tomu, aby správca dane uznal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane žalobcom.

- Žalobca má za to, že uvedené skutočnosti nenapĺňali dôvod na prerušenie daňovej kontroly, nakoľko žalobca navrhol vypočuť D. E. B. už v priebehu daňovej kontroly, a to v podaní zo dňa 16.01.2019 (bod 6 podania), čím by bola vyriešená otázka spornosti deklarovaného dodávateľa, a zároveň by bol odstránený aj dôvod prerušenia daňovej kontroly. Správca dane tak pred prerušením daňovej kontroly nevyužil všetky dostupné možnosti k objasneniu skutkového stavu, a teda nebolo nutné daňovú kontrolu prerušiť.

- O neúčelnosti prerušenia daňovej kontroly svedčí podľa žalobcu aj skutočnosť, že správca dane na základe výpovede D. E. B. vo vyrubovacom konaní zmenil právny názor uvedený v protokole a ustálil, že žalobca bol nepriamo spojený s podvodom prostredníctvom krížovej fakturácie (tzv. „kontra-obchodovania“) jeho dodávateľa, spoločnosti KRANED, s. r. o. Uvedené je tak dôkazom toho, že medzi týmto právnym posúdením a prerušením daňovej kontroly z dôvodu MVI nie je žiadna príčinná súvislosť, a preto prerušenie daňovej kontroly nemohlo vyvolať účinok neplynutia lehôt v zmysle § 61 ods. 5 Daňového poriadku, tým nebola dodržaná zákonná lehota na výkon daňovej kontroly, čo v konečnom dôsledku znamená nezákonnosť rozhodnutia prvostupňového orgánu v spojení s rozhodnutím žalovaného.

4.) Podľa žalobcu došlo aj k porušeniu jeho procesných práv, konkrétne nebol riadne a včas informovaný o skutočnostiach a pochybnostiach zistených správcou dane.

- Žalobca má za to, že sled jednotlivých úkonov správcu dane spôsobilo porušenie jeho procesných práv, a síce:

o daňová kontrola sa začala dňa 20.07.2016;

o od 02.05.2017 bola daňová kontrola prvýkrát prerušená, a to do 26.11.2018;

o pokračovaní v daňovej kontrole bol žalobca upovedomený dňa 29.11.2018;
o správca dane vydal dňa 04.12.2018 oboznámenie s kontrolnými zisteniami, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 06.12.2018, na ktoré žalobca reagoval vyjadrením zo dňa 16.01.2019;
o dňa 07.12.2018 (t. j. nasledujúci deň po doručení oznámenia s kontrolnými zisteniami) vydal správca dane rozhodnutie o druhom prerušení daňovej kontroly, ktoré mu bolo doručené dňa 10.12.2018.
o druhé prerušenie daňovej kontroly trvalo do 25.02.2021, avšak oznámenie o pokračovaní v kontrole bolo vyhotovené až dňa 09.03.2021 a doručené žalobcovi dňa 10.03.2021.
o správca dane však už mal dňa 11.03.2021 vyhotovený protokol o kontrole, ktorý bol doručený žalobcovi dňa 30.03.2021.

- V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (napr. rozsudok vo veci C-349/07 Sopropé zo dňa 18.12.2008; rozsudok vo veci C-276/12 Jiří Sabou zo dňa 22.10.2013), z ktorých vyplýva, že dodržiavanie práva na obhajobu predstavuje všeobecnú zásadu práva Spoločenstva a na základe tejto zásady sa musí osobám umožniť, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí a na tento účel musia mať k dispozícii dostatočnú lehotu. Uvedené sa však nevzťahuje len na daňovú kontrolu, ale na celé daňové konanie.

- Žalobca ďalej poukázal aj na stanovisko správcu dane, že ním predložené doklady nepostačujú na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane, o čom mal mať žalobca vedomosť, a ak by bolo s istotou preukázané, že ním predložené doklady odrážajú skutočnosti tak, ako nastali, nebolo by potrebné vykonať ďalšie dokazovanie formou MVI. Podľa názoru žalobcu však dokazovanie formou MVI predstavuje proces verifikácie a nemôže nahradiť povinnosť vyplývajúcu z § 46 ods. 5 Daňového poriadku, napriek tomu správca dane namiesto požadovania predloženia ďalších dokladov a dôkazov od žalobcu, prerušil daňovú kontrolu z dôvodu žiadosti o MVI.

- Vzhľadom na uvedené má žalobca za to, že došlo k porušeniu prejednávacej zásady, keďže mu nebola poskytnutá príležitosť splniť si svoju dôkaznú povinnosť a uplatniť svoje práva, o čom svedčí aj skutočnosť, že o zásadnej zmene právneho názoru oproti protokolu sa dozvedel až z rozhodnutia prvostupňového orgánu. Správca dane tak porušil § 3 ods. 1, 2 a 8 a § 45 ods. 1 písm. c) a f) Daňového poriadku a právo na účinné právne prostriedky nápravy pred národným orgánom podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

5.) Námietskou preukazujúcou opodstatnenosť zrušenia rozhodnutia žalovaného je aj rozpornosť dôvodov rozhodnutia prvostupňového orgánu, kde správca dane veľmi zjednodušene interpretoval zmenu právneho názoru vo vyrubovacom konaní oproti záverom vysloveným v rámci protokolu.

- Podľa § 47 písm. h) Daňového poriadku musí protokol obsahovať preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov.

- Napriek citovanému ustanoveniu správca dane uviedol (a neskôr konštatoval aj žalovaný), že v protokole popísal ako preverované obchodné transakcie vykazujú znaky podvodného konania s poukazom na konanie priameho dodávateľa, spoločnosť KRANED, s. r. o., ktorý si uplatňoval odpočítanie dane od spoločností KALAGI, s. r. o., RIOTO, s. r. o. a HD DATA, s. r. o., z faktúr na nelegitímny tovar, a tým zatajoval podvod. To je však podľa žalobcu v extrémnom rozpore s obsahom protokolu, nakoľko v ňom je popísaná úplne iná línia podvodného konania. V protokole nie je žiadna zmienka o tom, že žalobca je súčasťou podvodu prostredníctvom krížovej fakturácie („kontra-obchodovanie“) jeho dodávateľa, spoločnosti KRANED, s. r. o. Hoci správca dane poukazoval na určitú líniu podvodného konania, za preukázané kontrolné zistenie stanovil, že nebolo preukázané dodanie tovaru dodávateľom, spoločnosťou KRANED, s. r. o. Za relevantný dôvod, na základe ktorého bol správca dane vo vyrubovacom konaní povinný prehodnotiť svoje zistenia v protokole, bola podľa žalobcu výpoveď D. E. B., ktorá sa však vzťahovala výlučne k preukázaniu dodania tovaru dodávateľom, spoločnosťou KRANED, s. r. o., a teda výpoveď nebola žiadnym relevantným dôvodom na zmenu zisteného skutkového stavu oproti protokolu a vymedzenia mechanizmu daňového úniku, čím podľa žalobcu rozhodnutie prvostupňového orgánu je v rozpore s § 63 ods. 2 Daňového poriadku, nakoľko nevychádzalo zo stavu veci zisteného v daňovom konaní a dôvody rozhodnutia prvostupňového orgánu sú vnútorne rozporné, protirečivé a odôvodnenie nedáva zmysel.

- V nadväznosti na prehodnotenie zistení správcu dane uvedené v protokole žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/14/2010 zo dňa 21.04.2011, podľa ktorého protokol o výsledku daňovej kontroly je plnohodnotným zákonným podkladom pre rozhodnutie správcu dane o vyrubení zistenej daňovej povinnosti, ak o jeho obsahu a vykonanom dokazovaní nie sú pochybnosti.

- Podľa žalobcu protokol je založený na oboch protichodných a navzájom sa vylučujúcich „preukázaných kontrolných zisteniach“, a preto správca dane v prípade zistenia porušenia hmotnoprávných ustanovení

zákona o DPH pre odpočítanie dane nemohol súčasne vyhodnotiť konanie daňového subjektu ako jeho podieľanie sa na obchode spojenom s daňovým podvodom. Bez ohľadu na to, ktorú z navzájom sa vylučujúcich alternatív si správca dane (a aj žalovaný) vybral, protokol o výsledku daňovej kontroly nemohol byť zákonným podkladom pre vydanie rozhodnutia prvostupňového orgánu (potvrdeného rozhodnutím žalovaného). Napriek uvedenému správca dane dospel vo vyrubovacom konaní k záveru, že jeho závery v protokole, založené na spornej osobe dodávateľa, nie sú pre nepriznanie odpočítanie dane obhájiteľné a zmenil dôvod neuznania odpočítania s oznámením finálneho záveru, že žalobca bol zapojený do reťazca podvodných plnení.

6.) Žalobca v závere správnej žaloby zhrnul svoje stanovisko nasledovne.

- Rozhodnutie prvostupňového orgánu, vrátane konania ktoré jeho vydaniu predchádzalo, a rozhodnutie žalovaného sú poznačené viacerými procesnými vadami takého charakteru a rozsahu, v dôsledku ktorých došlo k porušeniu zákonnosti s dopadom na hmotnoprávne posúdenie veci.

- Rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, nakoľko dôvody vo vzťahu k výroku sú vnútorne rozporné, protirečivé a odôvodnenie nedáva zmysel, ktorý by svedčil o skutkových a právnych dôvodoch, ktoré viedli k vydaniu rozhodnutia.

- Za nedostatok žalobca považuje zásadný logický rozpor medzi skutkovým zistením a jeho právnym posúdením, nerozlišovanie medzi porušením zákona a podvodným konaním, absenciu minimálnej miery racionality a konzistencie skutkovej a právnej argumentácie a nakoniec aj zaťaženie konania vadami, ktoré mali vplyv na zákonnosť rozhodnutia, keďže žalovaný nevychádzal zo zisteného skutkového stavu.

- Žalobca poukázal aj na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I ÚS 154/05 zo dňa 28.02.2006, v zmysle ktorého ak správne orgány pripúšťajú existenciu viacerých rozdielnych a navzájom si odporujúcich skutkových dejov, potom ich rozhodnutia sú arbitrárne, resp. nie dostatočne zdôvodnené.

- Nakoniec žalobca poukázal aj na nezákonný postup žalovaného v konaní, kedy sa nezaoberal jeho námietkami, hoci mali pre posúdenie veci zásadný význam, čím došlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy s následkom vydania nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

7. K správnej žalobe sa vyjadril žalovaný podaním zo dňa 14.09.2022, v ktorom konštatoval, že žalobné body sú nedôvodné s poukazom a zhrnutím dôvodov svojho rozhodnutia v spojení s rozhodnutím správcu dane, pričom zdôraznil, že zistenie a posúdenie skutkového stavu a prijaté závery o nepriznaní odpočtu z dôvodu účasti žalobcu na daňovom podvode sú vecne správne. Za nedôvodné považoval aj žalobcom vznesené námietky týkajúce sa zákonnosti postupov správcu dane, nedôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, oboznámenia žalobcu s pochybnosťami správcu dane aj zmeny právneho posúdenia veci vo vyrubovacom konaní. K žiadosti žalobcu na nariadenie pojednávania v predmetnej veci žalovaný uviedol, že s jeho žiadosťou súhlasí.

8. Dňa 04.10.2022 bolo správne súdu doručené stanovisko žalobcu, z obsahu ktorého vyplýva, že žalobca zotrval na dôvodoch podanej správnej žaloby, ktoré opätovne zhrnul aj v reakcii na vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe zo dňa 14.09.2022.

9. Na repliku žalobcu reagoval žalovaný podaním zo dňa 26.10.2022 (tzv. duplika), ktorým zotrval na závere uvedenom v rozhodnutí žalovaného, a aj na svojom skoršom vyjadrení k správnej žalobe zo dňa 14.09.2022.

10. Správny súd prejednal predmetnú právnu vec v súlade s § 107 ods. 1 písm. a) SSP na pojednávaní, konanom dňa 28.10.2025, na ktorom účastníci konania resp. ich právni zástupcovia zotrvali na doterajších stanoviskách, ktoré na pojednávaní predniesli.

III. Relevantná právna úprava

11. Podľa § 493e SSP konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

12. Podľa § 2 ods. 1 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

13. Podľa § 134 ods. 1 SSP správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

14. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

15. Podľa § 178 ods. 1 SSP žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

16. Podľa § 183 SSP žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

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

18. Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH predmetom dane je

a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),

d) dovoz tovaru do tuzemska.

19. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

20. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

21. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

IV. Posúdenie vecí správnym súdom

22. Konanie o správnej žalobe bolo Krajským súdom v Košiciach vedené pôvodne pod sp. zn. 8S/53/2022. S účinnosťou od 01.06.2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach. V súlade s § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Od 01.06.2023 je teda na konanie v predmetnej veci príslušný Správny súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“), ktorým bolo dané konanie vedené pod sp. zn. KE-8S/53/2022.

23. Správny súd ako vecne a miestne príslušný súd na konanie o všeobecnej správnej žalobe podľa § 10, § 13 ods. 1 a § 177 a nasl. SSP, preskúmal rozhodnutie žalovaného, vrátane priebehu administratívneho konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a to v medziach žalobných bodov podľa § 134 ods. 1 SSP a § 183 SSP a po zistení, že správna žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP), v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP), na pojednávaní konanom 28.10.2025 dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná.

24. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvostupňového orgánu, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 58 620,66 eur na

DPH za zdaňovacie obdobie december 2015, a to z titulu neuznania práva na odpočítanie dane, z faktúr znejúcich na meno dodávateľa, spoločnosti KRANED, s. r. o., z dôvodu účasti žalobcu na daňovom podvode.

V. Všeobecné východiská

25. Daň z pridanej hodnoty upravená zákonom o DPH je harmonizovanou daňou a je súčasťou právneho rámca spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty je upravený prameňmi práva Európskej únie predovšetkým Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“). Z uvedeného dôvodu k aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“).

26. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ a aj kasačného súdu obmedzené len v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu, alebo ak došlo k zneužitiu práva. V nadväznosti na to je odlišná situácia aj pri znášaní dôkazného bremena. Kým pri preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok je nositeľom dôkazného bremena primárne daňový subjekt, v prípade daňového podvodu či zneužití práva znáša dôkazné bremeno správca dane.

27. Danosť dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH pre zneužitie práva ako aj pre daňový podvod, v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Pritom zneužitie práva a daňový podvod predpokladajú naplnenie odlišných skutočností, ktorých skúmanie v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ podlieha odlišným testom. Teda vyššie označené tri dôvody pre obmedzenie práva na odpočítanie DPH predpokladajú preukázanie skutočností, ktoré sú pri jednotlivých dôvodoch odlišné, a v zásade je vylúčené, aby mohol byť splnený ktorýkoľvek z uvedených troch dôvodov obmedzenia práva na odpočítanie DPH súčasne s iným dôvodom.

28. Vychádzajúc z rozhodnutia žalovaného bolo v danom prípade dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie DPH účasť žalobcu na daňovom podvode.

29. Judikatúra Súdneho dvora EÚ podvodom na DPH označuje najmä situácie, v ktorých jeden z účastníkov neodvedie štátnej pokladnici vybranú daň a ďalší si ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom harmonizovanej úpravy, pretože uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam [rozsudky z 12.01.2006 v spojených veciach Optigen Ltd. a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidácii) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, Zb. rozh. s. I-483 (ďalej len „vec Optigen“), zo 06.07.2006 v spojených veciach Axel Kittel proti Belgickému štátu a Belgický štát proti Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04, Zb. rozh. s. I-6161), a z 21.06.2012 v spojených veciach Mahageben kft a F. G., C-80/11 a C-142/11]. Za takého stavu je potom z hľadiska posúdenia nároku na odpočet dane rozhodné posúdenie všetkých objektívnych okolností vykazanej transakcie.

30. Okrem objektívnych okolností je potrebné posúdiť aj subjektívnu stránku konania, teda vedomosť subjektu uplatňujúceho odpočet dane o daňovom podvode. Vo veci Optigen je zdôraznené, že nárok na odpočet dane nemôže byť dotknutý tým, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená skutočnosťami, o ktorých platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Zavedenie systému zodpovednosti bez zavinenia by totiž prekračovalo rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu platieb do verejného rozpočtu (k tomu pozri rozsudky z 11.05.2006 vo veci Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. rozh. s. I-4191, bod 32, ako aj z 21.02.2008 vo veci Netto Supermarkt, C-271/06, Zb.).

31. Z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel možno vyvodíť kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku) na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na právo na odpočítanie dane. Axel Kittel test pozostáva zo štyroch podmienok, pričom nesplnenie akejkoľvek z týchto podmienok znamená, že neboli splnené podmienky na odmietnutie nároku na odpočet. Prvou podmienkou testu je existencia daňovej straty ku dňu rozhodovania. Druhou podmienkou Axel Kittel testu je, že preukázaná existencia daňovej straty podľa 1. podmienky testu bola dôsledkom podvodného konania. Pre splnenie tretej podmienky Axel Kittel testu

je rozhodné, či podvodné konanie (2. podmienka), v dôsledku ktorého vznikla daňová strata či únik (1. podmienka), bolo spojené s obchodnými transakciami daňového subjektu. Napokon podľa 4. podmienky Axel Kittel testu je potrebné preukázať, či daňový subjekt vedel, alebo pri vynaložení náležitej opatrnosti mohol vedieť o spojení podvodného konania s jeho obchodnými transakciami (3. podmienka).

VI. K žalobným námietkam a ich dôvodnosti

32. V prvom rade sa správny súd zaoberal námietkou žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre jeho nezrozumiteľnosť, a zároveň naň nadväzujúcimi námietkami, nakoľko pre efektívny súdny prieskum je nutné začať preverovanie zákonnosti od nepreskúmateľnosti napádaného rozhodnutia, keďže je to dôvodom na jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP (k tomu pozri rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/68/2016 zo dňa 27.06.2017).

33. Vo všeobecnosti sa za nepreskúmateľné považuje rozhodnutie či opatrenie orgánu verejnej správy, z ktorého nemožno zistiť ako bolo rozhodnuté, o čom bolo rozhodnuté, či prečo bolo práve tak rozhodnuté. Nepreskúmateľnosť napádaného rozhodnutia tak môže spočívať buď v jeho nezrozumiteľnosti, kedy je nejasné či protirečivé, alebo pre nedostatok odôvodnenia, napr. ak výrok nemá oporu v rámci odôvodnenia. Vychádzajúc z citovaného § 63 ods. 5 Daňového poriadku tak z odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy musia vyplývať skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, ako aj úvahy orgánu verejnej správy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie rozhodných právnych predpisov.

34. V kontexte uvedeného sa správny súd nestotožňuje s názorom žalobcu, pretože rozhodnutie žalovaného je zrozumiteľné, dostatočne odôvodnené, opierajúce sa o dostatok relevantných dôvodov vo vzťahu k samotnému výroku, z rozhodnutia žalovaného vyplývajú úvahy, ktoré ho viedli k vydaniu svojho rozhodnutia, z akých dôkazov vychádzal, ale aj ako sa vysporiadal s námietkami žalobcu.

35. Čo sa týka zmeny právneho názoru správca dane vyjadreného vo vyrubovacom konaní oproti protokolu, tu dáva správny súd do pozornosti, že v rámci daňovej kontroly správca dane jednal zistil porušenie § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 zákona o DPH, a teda nesplnenie hmotnoprávnych podmienok odpočítania DPH, t. j. nebolo preukázané, že tovar deklarovaný faktúrami č. 12015088; š. 12015091 a č. 120115098 bol uskutočnený reálne osobou uvedenou na faktúrach, a teda že daňová povinnosť skutočne vznikla, vo výške uvedenej na faktúrach. Zároveň správca dane vyjadril podozrenie, v dôsledku dovtedy vykonaného dokazovania, že dotknuté obchodné transakcie vykazujú znaky podvodného konania, a to s poukazom na konanie dodávateľa spoločnosti KRANED, s. r. o., ktorý vystavil uvedené faktúry, pričom nebolo preukázané, že táto spoločnosť mala právo nakladať s tovarom ako vlastníka, a tým aj že jej vznikla daňová povinnosť pri deklarovanom predaji tohto tovaru. Závery správca dane vyjadrené v protokole vychádzali z nekontaktnosti dodávateľskej spoločnosti KRANED, s. r. o., nepreukázanie jej účtovníctva, z vyjadrení bývalého konateľa spoločnosti D. E. B., ktorý svoje tvrdenia nepreukázal, a to ani pri ústnych pojednávaní v rámci daňových kontrol spoločností KRANED, s. r. o. a GymBeam s. r. o., čím bol správca nútený vlastnou činnosťou zistiť, najmä skrz MVI účel nadobudnutia a pôvod tovaru od všetkých spoločností zapojených do reťazca. Z poskytnutých súčinností správca dane zistil, že v reťazci dodávateľov sa nachádzali spoločnosti, ktoré boli podľa MVI zapojené v podvodných reťazcoch, kde cieľom ich obchodných aktivít bolo znižovanie daňovej povinnosti. Dotknutý tovar tak bol nakúpený a predávaný v rovnakom množstve a žiadny predaj konečnému spotrebiteľovi nebol zistený. Tovar, ktorý bol nakúpený v Maďarsku, Poľsku bol následne v tom istom množstve predaný odberateľovi v Českej republike a tento odberateľ dodával v tých istých množstvách do Maďarska a Poľska. Pokiaľ ide o vyrubovacie konanie, správca dane upravil závery o zistenom skutkovom stave na základe doplneného dokazovania, konkrétne o ďalšie vyjadrenia konateľa žalobcu k spolupráci so spoločnosťou KRANED, s. r. o., o doklady súvisiace s faktúrami od spoločnosti KRANED, s. r. o., ako aj bývalého konateľa spoločnosti KRANED, s. r. o., ktorý sa vyjadril k podnikateľskej činnosti spoločnosti, potvrdil dodanie predmetného tovaru pre žalobcu, vystavenie faktúr a dodatočne predložil doklady preukazujúce nadobudnutie tovaru od dodávateľov z iných členských štátov (SÁROSPATAK- HUNGÁRIA Kft. a ARSENAL ARSENAL EU SP. z o.o Sp. K.) a dodanie tovaru (Kinder Surprise a Nutella) žalobcovi, t. j. predložil doklady, ktoré preukazovali vznik daňovej povinnosti u dodávateľa spoločnosti KRANED, s. r. o., evidenciu DPH a skladovú evidenciu. Správca dane tak mal za preukázané splnenie hmotnoprávnej podmienky, ktorá daňovou kontrolou nebola preukázaná. Vzhľadom na vyššie uvedené mal zmenený dôvod neuznania práva na odpočítanie DPH svoj skutkový základ už vo výsledkoch daňovej kontroly

zhrnutých v protokole, v ktorom bolo vyslovené podozrenie z daňového podvodu, pričom doplnenie dokazovania vo vyrubovacom konaní nebolo uskutočnené v rozsiahlej miere, resp. miere, ktorá by nahrádzala dokazovanie v rámci daňovej kontroly, keďže práve tam má byť primárne realizované riadne dokazovanie (k tomu pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022).

36. V dôsledku vyššie uvedeného neobstojí ani námietka žalobcu, týkajúca sa založenia protokolu na dvoch protichodných a navzájom sa vylučujúcich „preukázaných kontrolných zisteniach“, a teda možno konštatovať, že protokol nie je založený na dvoch odlišných a navzájom sa vylučujúcich kontrolných záveroch.

37. Preto ak žalobca spochybňuje správnosť právnych záverov žalovaného (v nadväznosti na úvahy správcu dane) o preukázaní existencie podvodu na DPH, správny súd zdôrazňuje, že nesúhlas s právnymi závermi žalovaného a správcu dane nie je spôsobilý založiť vadu nedostatočnosti odôvodnenia a nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, a takisto nemožno považovať za nezákonný postup správcu dane pri zmene jeho právneho názoru vysloveného vo vyrubovacom konaní oproti protokolu. Na podporu tohto stanoviska správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30.7.2024, podľa ktorého cit.: „Pokiaľ však príslušné orgány v priebehu vyrubovacieho konania alebo prípadne nadväzujúceho odvolacieho konania zmenia dôvod pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení v porovnaní s protokolom z daňovej kontroly, musí sa tak spravidla diať (i) primárne na podklade skutkových zistení vyplývajúcich zo samotného protokolu, prípadne primerane doplnených dokazovaním vykonaným v daňovom konaní v miere a rozsahu nenahrádzajúcom daňovú kontrolu (bod 62 tohto rozsudku) a (ii) daňovému subjektu musí byť umožnené sa k zmenenému právnemu posúdeniu dôvodu neuznania daňového oprávnenia v daňovom konaní vyjadriť a navrhnúť nové dôkazy (tento predpoklad vyplýva zo zásady úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku a zásady zachovávanía práv daňových subjektov podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj zo zákazu neočakávaných/prekvapivých rozhodnutí vyplývajúceho z čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky - mutatis mutandis rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 52/2019 zo dňa 1. apríla 2020, publikované v ZNAUÚS ako judikát č. 12/2020).“

38. Pre úplnosť správny súd dodáva, že žalobcovi bola daná možnosť sa vyjadriť k zmenenému právnemu dôvodu neuznania odpočtu DPH, t. j. na dôvod daňového podvodu. O zmenenom právnom dôvode bol žalobca informovaný na ústnom pojednávaní vo veci prerokovania protokolu z daňovej kontroly, čo mal preukázané zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102233777/2021 zo dňa 10.11.2021. Odvtedy mal s poukazom na dátum vydania rozhodnutia prvostupňového orgánu (vydané dňa 30.11.2021, doručené žalobcovi dňa 17.12.2021) dostatočný časový priestor (konkrétne 20 dní) na zaujatie stanoviska k vykonanej zmene, čo však neurobil.

39. S uvedeným súvisí aj ďalšia námietka žalobcu, týkajúca sa porušenia jeho procesných práv, keďže nebol riadne a včas informovaný o skutočnostiach a pochybnostiach zistených správcou dane. Informačná povinnosť správcu dane je vyjadrená vo viacerých ustanoveniach Daňového poriadku, ktorá v danom prípade bola vo vzťahu k žalobcovi splnená jednotlivými úkonmi správcu dane, a síce správca dane informoval žalobcu o začatí daňovej kontroly Oznámením č. 103341868/2016 zo dňa 14.06.2016, následne na ústnom pojednávaní zo dňa 20.07.2016 bol informovaný o predmete pojednávania (daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2015) s poučením podľa § 11 ods. 3 Daňového poriadku, bol informovaný o prerušení daňovej kontroly (rozhodnutie č. 100704534/2017 zo dňa 26.04.2017 bolo doručené žalobcovi dňa 28.04.2017) a o jej následnom pokračovaní (Oznámenie č. 102374935/2018 zo dňa 27.11.2018 bolo doručené žalobcovi dňa 29.11.2018), žalobca bol ďalej oboznámený aj s kontrolnými zisteniami pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2015 (oznámenie č. 102451589/2018 zo dňa 04.12.2018 bolo doručené žalobcovi dňa 06.12.2018), o ďalšom prerušení daňovej kontroly (rozhodnutie č. 102511723/2018 zo dňa 07.12.2018 doručené žalobcovi dňa 10.12.2018) a o následnom pokračovaní v daňovej kontrole (oznámenie č. 100380271/2021 zo dňa 09.03.2021 bolo doručené žalobcovi dňa 09.03.2021). Z administratívneho spisu ďalej vyplýva aj riadne doručenie protokolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, a to dňa 30.03.2021, rozhodnutie správcu dane č. 100974435/2021 zo dňa 07.06.2021 o uložení povinnosti žalobcovi zložiť peňažnú sumu vo výške 58 620,66 eur (doručené dňa 15.06.2021), rozhodnutie žalovaného č. 101527349/2021 zo dňa 19.08.2021

o potvrdení rozhodnutia správcu dane o uložení povinnosti zložiť peňažnú sumu (doručené žalobcovi dňa 26.08.2021), upovedomenie o predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní zo dňa (upovedomenie č. 101602930/2021 zo dňa 30.08.2021 doručené žalobcovi dňa 08.09.2021), upovedomenie o vypočutí svedka (upovedomenie č. 1015225056/2021 zo dňa 18.08.2021 doručené žalobcovi dňa 26.08.2021). Správny súd mal za preukázanú aj prítomnosť žalobcu na pojednávaníach konaných dňa 13.09.2021, dňa 17.09.2021, dňa 10.11.2021 a dňa 18.11.2021. Žalobcovi bolo riadne doručené aj rozhodnutie prvostupňového orgánu dňa 17.12.2021 a aj rozhodnutie žalovaného dňa 27.04.2022. Z administratívneho spisu rovnako vyplýva, že správca dane poskytoval náležitú súčinnosť žalobcovi, a to vo vzťahu poskytovaniu informácií, umožnenia nahliadnutia do spisu či vybavovania jeho podnetov. Na druhú stranu je však potrebné poukázať aj na určité pochybenia správcu dane, a síce ešte pred doručením písomného vyjadrenia žalobcu daňovú kontrolu prerušil za účelom realizácie ďalšieho zisťovania medzinárodnou výmenou informácií (MVI), pričom po obdržaní výsledkov MVI, ukončení prerušenia kontroly a vyhotovení úradných záznamov o oboznámení sa s kontrolnými zisteniami z kontrol iných daňových subjektov, už opätovne žalobcu s pretrvávajúcim pochybnosťami žiadnym spôsobom neoboznámil a daňovú kontrolu ukončil vydaním a doručením protokolu.

40. Podľa názoru správneho súdu však takéto pochybenia v postupe správcu dane v okolnostiach danej veci nedosahujú takú závažnosť, že by mohli byť spôsobilé vyvolať nezákonnosť procesu daňovej kontroly, protokolu ako výsledku kontroly a základného podkladu skutkových zistení správcu dane a tým nezákonnosť samotného prvostupňového a nadväzujúceho rozhodnutia žalovaného. Osobitne je namieste takýto záver s ohľadom na skutočnosť, že ďalším dokazovaním vo vyrubovacom konaní správca dane už mal za preukázané splnenie hmotnoprávnej podmienky odpočtu spočívajúcej v preukázaní dodania tovaru žalobcovi deklarovaným dodávateľom a tak nemohlo dôjsť k reálnej ujme na právach žalobcu v príčinnej súvislosti s neoznámením pretrvávajúcich pochybností správcu dane o tejto skutočnosti. Okrem toho intenzita akýchkoľvek pochybení správcu dane v súvislosti s oznamovaním jeho pochybnosti v priebehu daňovej kontroly vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnych podmienok odpočtu do značnej miery znižuje skutočnosť zmeny dôvodu odopretia odpočtu v priebehu vyrubovacieho konania z dôvodu daňového podvodu (vo vzťahu k preukázaniu ktorého v plnom rozsahu znáša dôkazné bremeno správcu dane).

41. Správny súd sa následne venoval námietke neúčelnosti prerušenia daňovej kontroly, ku ktorému došlo rozhodnutím č. 102511723/2018 zo dňa 07.12.2018 z dôvodu potreby získania informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon č. 442/2011 Z. z. o medzinárodnej spolupráci pri správe daní (ďalej len „zákon o medzinárodnej spolupráci“) a Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti daňovým podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie Rady“), a to od 10.12.2018 do získania informácií z MVI, resp. informácií rozhodujúcich pre správne určenie dane. Dôvodnosť druhého prerušenia daňovej kontroly bola daná získaním informácií z MVI, nakoľko nedošlo k potrebnej súčinnosti od dodávateľa žalobcu, spoločnosti KRANED, s. r. o., a takýmto vykonávaným dokazovaním správca dane získaval informácie o jednotlivých spoločnostiach, ktoré mali obchodovať s preverovaným predmetom fakturácie, t. j. cukrovíniak A. a B. C., a to aj napriek tomu, že neboli priamymi obchodnými partnermi žalobcu. Výsledky MVI svedčia o dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, keďže z medzinárodnej spolupráce bol získaný prehľad fakturácie tovaru medzi spoločnosťami nielen v tuzemsku, ale aj v iných členských štátoch, o jednotlivých spoločnostiach a o zdaňovaní tovaru. Správny súd zároveň dáva do pozornosti § 24 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane vedie dokazovanie tak, aby došlo čo k najúplnejšiemu zisteniu skutočností rozhodných pre správne určenie dane, pričom správca dane nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správny súd preto nepovažoval za neopodstatnený postup správcu dane, keď v súlade s Daňovým poriadkom získal informácie potrebné pre vytvorenie uceleného prehľadu fakturácie predmetných cukrovíniak. Proporcionalitou a efektívnosťou (trvania) prerušenia daňovej kontroly a nastavením jej hraníc z hľadiska účelnosti požadovaných informácií sa zaoberal aj Veľký senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý v rozsudku sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27.03.2024 konštatoval, že „účelnosť medzinárodnej výmeny informácií je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, teda okruhu informácií, ktoré sa správca dane snaží prostredníctvom daňovej správy iného členského štátu EÚ získať. Nie je pritom rozhodujúca presnosť otázok smerom k získaniu optimálnych informácií, dôležité je, či sa správca dane pýta k meritu veci, ktorú má posúdiť. Ak môžu byť požadované informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti, potom je nutné hľadiť na uplatnenie MVI a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Merať účelnosť MVI jej výsledkom, teda či a do akej miery boli získané informácie pri následnom rozhodovaní použiteľné alebo dokonca

použitie v argumentácii, je nesprávne. Nemožno totiž vylúčiť, že dôvodne uplatnená žiadosť o MVI je neúspešná (dožiadanému orgánu sa z rôznych dôvodov nepodarí získať požadované informácie), prípadne po podaní žiadosti dôjde k zmene skutkových zistení a preto sa informácie získané z MVI stanú nepoužiteľnými. To však už je vecou hodnotenia dôkazov a právneho posúdenia, nie zákonnosti prerušenia daňovej kontroly“. Pre úplnosť správy súd dodáva, že tvrdenie žalobcu o podanom návrhu na výsluch svedka (podanie zo dňa 16.01.2019, bod 6), ktorým by sa predišlo k druhému prerušeniu daňovej kontroly, nebolo preukázané, keďže sa takéto podanie v administratívnom spise nenachádza.

42. V neposlednom rade sa správny súd zaoberal námietkami žalobcu ohľadom nedostatku preukázania daňového podvodu.

43. Správca dane (vrátane žalovaného) musí existenciu daňového podvodu preukázať vysvetlením podstaty daňového podvodu, konkrétne uvedením skutkových okolností, z ktorých je možné v ich súhrne ustáliť, že vo veci išlo o daňový podvod. Nie je povinnosťou správcu dane preukázať akým spôsobom, a konkrétne ktorým dodávateľom v reťazci bol spáchaný podvod, avšak musí byť jasne a určite vymedzené v akých skutkových okolnostiach daňový podvod spočíval. Pre preukázanie daňového podvodu je pritom typická absencia priamych dôkazov o podvodnom konaní, pretože práve podvodné konanie je postupom subjektov v obchodnom reťazci zastierané. O podvode preto môžu svedčiť nepriame dôkazy a skutočnosti, ktoré vo svojom súhrne, hoci samy osebe podvodné nie sú, umožňujú aj iný výklad. Inak povedané neštandardné okolnosti svedčiace o tom, že obchodná transakcia je postihnutá podvodom nie sú samy osebe protizákonné, avšak o daňovom podvode môžu svedčiť vo svojom súhrne.

44. Až následne, ak správca dane preukáže, že k daňovému podvodu vôbec došlo, je namieste skúmať subjektívnu stránku účasti konkrétneho daňového subjektu na daňovom podvode. Teda neštandardné okolnosti svedčiace o daňovom podvode sú zisťované bez vzťahu ku daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje odpočet dane a skutočnosť či tento daňový subjekt o podvode vedel alebo mal vedieť je pre zistenie či preukázanie daňového podvodu nepodstatné. Vedomostná zložka účasti daňového subjektu na daňovom podvode je až nasledujúcim krokom, a pokiaľ by samotný podvod nebol preukázaný, otázka vedomosti o ňom sa stáva bezpredmetnou.

45. Tak ako bolo vyššie uvedené, na preukázanie daňového podvodu a preukázania účasti daňového subjektu na daňovom podvode slúži tzv. Axel Kittel test, ktorý pozostáva zo štyroch podmienok, pričom nesplnenie čo i len jednej z nich znamená nesplnenie podmienok na odmietnutie nároku na odpočet DPH.

46. Žalobca sám uviedol, že došlo k daňovému úniku, a teda k naplneniu prvej podmienky (t. j. existencie daňovej straty), a to konkrétne tým, že dodávateľ žalobcu spoločnosť KRANED, s. r. o. si svoju vlastnú daňovú povinnosť znížil odpočítaním dane na vstupe z fakturácie neexistujúceho tovaru od daňových subjektov spoločností KALAGI, s. r. o., RIOTO, s. r. o. a HD DATA, s. r. o.

47. Z obsahu žalobných námietok je zrejmé, že žalobca namietal preukázanosť daňového podvodu nesplnením (nepreukázaním) druhej podmienky Axel Kittel testu, že daňový únik bol dôsledkom podvodného konania. Žalobca však žiadnym spôsobom nenamietal súhrn zistení správcu dane o okolnostiach transakcií vo vymedzenom reťazci zdaniteľných plnení, ktorými správca dane dôvodil, že k vzniku daňového úniku došlo z dôvodu podvodného konania v danom reťazci, súčasťou ktorého bol aj žalobca. Preto ani túto časť záverov správcu dane a žalovaného pre absenciu žalobných námietok súd nemal zákonnú možnosť ani povinnosť posudzovať. Žalobca svoju námietku vo vzťahu k splneniu druhej podmienky Axel Kittel testu vymedzil výlučne tým, že k vzniku daňového úniku krížovou fiktívnou fakturáciou (teda fakturáciou za neexistujúci tovar) nedošlo v dôsledku daňového podvodu, keďže pri fiktívnej fakturácii absentuje splnenie hmotnoprávnej podmienky odpočtu (materiálna existencia plnenia) a pri daňovom podvode na rozdiel od porušenia zákona, sú splnené hmotnoprávne aj formálne podmienky odpočtu, vrátane reálneho dodania tovaru a služieb. Podľa žalobcu, ak ku daňovému úniku došlo na skoršom stupni obchodného reťazca krížovou fiktívnou fakturáciou (fakturáciou za tovar reálne neexistujúci) a uplatnením odpočtu z tohto fiktívneho dodania, potom dôvod tohto úniku nie je možné spájať s podvodným konaním, keďže by to bolo rozporné s podstatou daňového podvodu, kde sú zákonné podmienky odpočtu splnené. A podľa žalobcu vyplývajú z koncepcie jeho argumentácie zjavne majú byť splnené na každom stupni reťazca, a aj pri krížovej fakturácii.

48. Správny súd preto v rámci súdneho prieskumu sa zaoberal len takto žalobcom formulovanou námietkou, ktorú vyhodnotil ako nedôvodnú.

49. „Křížová fiktívna fakturácia“ za účelom uplatnenia odpočtu z faktúr niektorým subjektom účastným na reťazci zdaniteľných obchodov s cieľom poníženia vlastnej daňovej povinnosti, charakterizuje jeden z všeobecne identifikovaných spôsobov podvodného konania. Skutočnosť „fiktívnej křížovej fakturácie“ na niektorom stupni zisteného reťazca obchodov, pri ktorej ide v podstate o nesplnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu pre neexistenciu materiálneho plnenia, aj v spojení so vznikom daňového úniku v súvislosti s takou „křížovou fiktívnou fakturáciou“, nie je podľa názoru správneho súdu spôsobilá zvrátiť preukázanosť toho, že daňový únik bol dôsledkom podvodného konania a daný obchodný reťazec je poznačený daňovým podvodom.

50. Žalobcom zdôrazňovaná a judikatúrou ustálená odlišnosť medzi dôvodom odopretia odpočtu pre nesplnenie hmotnoprávných a formálnych podmienok odpočtu a pre daňový podvod, a neprípustnosť zamieňania týchto vzájomne sa vylučujúcich dôvodov, sú určujúce v konkrétnom obchodnom vzťahu - zdaniteľnom obchode, oprávnenosť odpočtu z ktorého je predmetom posudzovania. Tieto východiská však podľa názoru správneho súdu nie je možné vykladať tak, ako to robí žalobca vo svojich námietkach a naplnenie druhej podmienky tzv. Axel Kittel testu (t. j. existencie daňového úniku v dôsledku daňového podvodu) podmieňovať splnením hmotnoprávných podmienok odpočtu na každom článku reťazca zdaniteľných obchodov, či pri křížovej fakturácii na niektorom stupni reťazca.

51. Pokiaľ ide o vedomostnú zložku žalobcu o daňovom podvode, ktorá je štvrtou podmienkou tzv. Axel Kittel testu [t. j. daňový subjekt vedel, alebo pri vynaložení náležitej opatrnosti mohol vedieť o spojení podvodného konania s jeho obchodnými transakciami (3. podmienka)], tu sa žalobca obmedzil len na konštatovanie, že ak sa nepreukázalo splnenie hmotnoprávnej podmienky, ktorá je pojmovým znakom podvodu na DPH a jednou z podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane, potom nie je možné vôbec tvrdiť, že žalobca sa vedome, nevedome, či nepriamo zúčastnil na podvodnom reťazci zdaniteľných obchodov, resp. uviedol, že ak sa daňovému subjektu nepreukáže podvodný úmysel, vedenie dokazovania na preukázanie vedomostnej zložky účasti na podvodnom konaní neprichádza do úvahy, a preto sa argumentácia správcu dane a žalovaného v tomto smere stáva bezpredmetnou a ďalšia podrobnejšia reakcia žalobcu na uvedené závery správcu dane a žalovaného by presiahla rámec efektivity preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a súdneho konania. Žalobca teda žiadne konkrétne námietky v tomto smere nevzniesol a nenamietal skutočnosti, ktorými orgány verejnej správy dôvodili naplnenie vedomostnej zložky. Na pojednávaní konanom v tejto veci dňa 28.10.2025 právny zástupca žalobcu poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „Najvyšší správny súd“) sp. zn. 4Sfk/53/2025 vyhlásený dňa 22.10.2025, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť žalovaného (Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky) proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach (ďalej ako „správny súd“) č.k. KE-6S/16/2023-220 zo dňa 13.03.2025. Správny súd predmetným rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103027276/2022 zo dňa 08.11.2022, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102103137/2022 zo dňa 28.07.2022 a vec vrátil orgánu verejnej správy nižšieho stupňa (správcovi dane) na ďalšie konanie. Tu bolo predmetom správneho súdneho prieskumu neuznanie práva na odpočet DPH u žalobcu (LUMARKT, s.r.o.) za zdaňovacie obdobie február 2018, čo daňové orgány odôvodnili účasťou žalobcu na obchodných transakciách, o ktorých tento mohol vedieť, že sú poznačené podvodným konaním. Správny súd a po ňom Najvyšší správny súd uznali žalobcove argumenty o nedostatkoch rozhodnutí daňových orgánov týkajúcich sa nedostatočného odôvodnenia, resp. právneho posúdenia tzv. vedomostnej zložky (subjektívnej stránky) Axel Kittel testu. Z obsahu rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/53/2025 však vyplýva, že rozsah a vecná stránka žalobcovej argumentácie týkajúcej sa vedomostnej zložky účasti žalobcu na daňovom podvode (štvrtá podmienka Axel Kittel testu), s ktorou správny súd v konaní sp. zn. KE-6S/16/2023 a po ňom Najvyšší správny súd v konaní 4Sfk/53/2025 pracovali a ktorú pri svojom rozhodovaní vyhodnocovali, bola na neporovnateľne konkrétnejšej úrovni, ako v prípade konania v tejto preskúmanej veci (KE-8S/53/2022). Tu žalobca v správnej žalobe iba svojimi slovami zhrnul závery daňových orgánov, podľa ktorých v súvislosti s jeho obchodmi neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, na základe čoho mohol vedieť, že je súčasťou obchodných transakcií spojených s podvodom, avšak zároveň vôbec nevymedzil konkrétne skutkové alebo právne okolnosti, ktorými by spochybnil závery daňových orgánov o jeho vedomosti, resp. možnej vedomosti o zapojení do podvodného obchodného reťazca. Na základe uvedených skutočností preto, tak ako to už bolo

konštatované v tomto bode rozsudku, sa meritórny prieskum tohto žalobného bodu (vzhľadom na jeho nekonkrétne), nemohol uskutočniť.

VII. Záver a rozhodnutie o trovách konania

52. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd žalobu v celom rozsahu podľa § 190 SSP zamietol ako nedôvodnú (výrok I).

53. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP, keďže žalobca nemal v konaní ani len čiastočný úspech a zároveň v konaní úspešnému žalovanému nevznikli žiadne odôvodnené trovy, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, správny súd mu nárok na ich náhradu voči žalobcovi nepriznal (výrok II).

54. Toto rozhodnutie bol prijatý senátom správneho súdu v pomere hlasov 3:0 (podľa § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť. (§ 443 ods. 5 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správneho súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správneho súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas. (§ 56 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,

- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom. (§ 440 ods. 2 SSP).