Súd:	Správny súd v Košiciach
Spisová značka:	PO-2S/66/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8022200635
Dátum vydania rozhodnutia:	16. 12. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	Mgr. LL.M. Jana Fandáková
ECLI:	ECLI:SK:SpSKE:2025:8022200635.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach, v senáte zloženom z predsedníčky Mgr. Jany Fandákovej, LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) a členov JUDr. Radovana Turčíka, a JUDr. Renáty Smajdovej, v právnej veci žalobcu: PROFIL INVEST SLOVAKIA, s.r.o., so sídlom Staničná 1250, Vranov nad Topľou, IČO: 36 823 945, právne zastúpeného spoločnosťou ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA – JUDr. STANISLAV KAŠČÁK s.r.o., so sídlom Popradská 66, Košice, IČO: 51 941 244, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Ul. Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102919515/2022 z 27.10.2022, takto

r o z h o d o l :

I. Zrušuje rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102919515/2022 z 27.10.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 101165266/2022 z 02.05.2022 a vec v r a c i a Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Administratívne konanie

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2018. Z kontroly bol vyhotovený protokol č. 108725/2020 z 26.02.2020 Daňová kontrola skončila 17.03.2020, doručením protokolu z daňovej kontroly žalobcovi.

2. Správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutím č. 101096925/2020 z 29.06.2020 ako prvostupňový správny orgán vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 5.743,46 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“). Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 101550538/2020 z 08.10.2020 zrušilo predmetné rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci.

3. Správca dane rozhodnutím č. 101165266/2022 z 02.05.2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) opakovane žalobcovi vyrubil rozdiel v sume 5.743,46 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018. Na základe žalobcom podaného odvolania žalovaný rozhodnutím č. 102919515/2022 z 27.10.2022 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

4. Rozdiel v sume DPH za príslušné zdaňovacie obdobie júl 2015 bol žalobcovi vyrubený v dôsledku nepriznania práva na odpočítanie DPH z nasledovných zdaniteľných obchodov:
Dodanie tovaru od dodávateľa - CEM-PO-LAND, s.r.o., so sídlom Špitálska 9, Bratislava, IČO: 50 503 049, (ďalej len „CEM-PO-LAND, s.r.o“ , „dodávateľ“ alebo „priamy dodávateľ“):
- faktúra č. FV180561 zo dňa 29.06.2018 s predmetom fakturácie v znení: «CEM I 42,5 R» - celková fakturovaná suma 6.511,68 eur,
- faktúra č. FV180603 zo dňa 06.07.2018 s predmetom fakturácie v znení: «CEM I 42,5 R» - celková fakturovaná suma 6.768,72 eur,
- faktúra č. FV180605 zo dňa 13.07.2018 s predmetom fakturácie v znení: «CEM I 42,5 R» - celková fakturovaná suma 6.768,72 eur,
- faktúra č. FV180610 zo dňa 20.07.2018 s predmetom fakturácie v znení: «CEM I 42,5 R» - celková fakturovaná suma 4.512,48 eur,

5. Dôvody neuznania práva na odpočet DPH sú v napadnutom rozhodnutí žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane v podstatnej časti vymedzené takto:
- správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a zistil, že dodanie tovaru (cementu) sa uskutočnilo od poľského dodávateľa Lafarge Cement S.A. žalobcovi, pričom fakturácia tovaru bola v reťazci Lafarge Cement S.A. (poľský dodávateľ) - MM CEMENT s.r.o. (česká spoločnosť) - CEM-PO-LAND s.r.o. (slovenská spoločnosť) - PROFIL INVEST SLOVAKIA, s.r.o. (žalobca), pričom konštatoval, že obchodná spoločnosť CEM-PO-LAND, s.r.o. bola do obchodného reťazca vložená umelo,
- správca dane na základe predložených účtovných a daňových dokladov za kontrolované zdaňovacie obdobie zistil, že tovar bol dodaný z Poľska zo spoločnosti Lafarge Cement S.A. poľským prepravcom priamo do sídla žalobcu. Nespochybnil materiálnu existenciu tovaru a nespochybnil ani použitie tohto tovaru žalobcom v rámci jeho podnikateľskej činnosti,
- správca dane konštatoval, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane na základe faktúr od dodávateľa, s ktorým nikdy o dodaní tovaru nerokoval, dodávateľa nepozná, neuzatvoril s ním žiadne obchodné vzťahy. Žalobca sa v reťazci dodávok tovaru stal účastníkom podvodného konania, ktorého výsledkom bol daňový únik jeho priameho dodávateľa a uplatnením odpočítanie dane získal žalobca daňovú výhodu,
- správne orgány konštatovali, že deklarovanými obchodmi došlo k podvodnému konaniu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, správca dane identifikoval daňový únik a preukázal, že žalobca mal a mohol vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty a že bol súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo vyhnutie sa finančne nevýhodnej kompenzácii pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a tým zabezpečenia odpočítania dane a následného zníženia daňovej povinnosti,
- žalobca vo vzťahu k priamemu dodávateľovi neprijal opatrenia, ktoré by zabránili jeho účasti na podvode, žalobca na vlastnú zodpovednosť obchodoval s novým dodávateľom len na základe oznámenia A. B.,
- žalobca prijal oznámenie A. B., že odteraz bude dodávka cementu cez spoločnosť CEM-PO-LAND, s.r.o., pričom si neoveril, z akého dôvodu, zástupcu tejto spoločnosti nestretol, neoveril si, prečo mu faktúry predkladá A. B., prečo mu faktúry prichádzajú v obálke z Bardejova, prečo neuzavrel zmluvu s novým dodávateľom. Spoľahol sa na A. B. a C. C., že ide o dôveryhodného dodávateľa, pritom išlo o subjekt, ktorý bol do zdaniteľných obchodov vložený umelo,
- obchody aj po vstupe nového dodávateľa prebiehali tak, ako predtým, platby išli iba na účet firmy MM-CEMENT, s.r.o. z čoho je zrejmé, že obchody zabezpečovala táto spoločnosť a CEM-PO-LAND, s.r.o., dokazujú to aj prepravné doklady a doklady od poľského dodávateľa,
- žalobca si mohol uvedomiť, preverením cez portál FINSTAT, že priamy dodávateľ mal v roku 2017 tržby 1,362.181 eur a daň z príjmov vo výške 2.880 eur, pričom ide o daňovú licenciu stanovenú štátom, ktorá predstavovala minimálnu výšku dane z príjmov, pričom sám žalobca mal v porovnaní s dodávateľom porovnateľné tržby, ale daň bola niekoľko násobne vyššia,
- záverom žalovaný konštatoval, že daňovou kontrolou v tomto prípade bolo zistené, že žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré bolo možné dôvodne od neho požadovať a to vo vzťahu k svojmu priamemu dodávateľovi. Overenie dodávateľa tak, ako to urobil žalobca, podľa jeho názoru nepostačuje. Žalobca si svoju dodávateľa sám nevybral, nepoznal ho, obchod aj po vstupe tohto dodávateľa prostredníctvom faktúr sa vôbec nezmenil. Žalobca neskúmal dôvod vstupu nového dodávateľa, ktorého konateľ poprel vykonávanie akejkoľvek ekonomickej činnosti.

II.

Súdne konanie

6. Správnou žalobou elektronicky doručenou dňa 19.12.2022 Krajskému súdu v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia, ako aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia a priznania nároku na náhradu trov konania.

7. Konanie o správnej žalobe bolo Krajským súdom v Prešove vedené pôvodne pod sp. zn. 2S/66/2022. 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 konanie v ďalšom vedené pod sp. zn. PO-2S/66/2022.

8. V žalobe sú vymedzené nasledovné žalobné body (námietky) žalobcu:
- žalobca nevedel (ani nemohol vedieť) o tom, že sa svojou kúpou cementu zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, pričom v priebehu celého daňového konania sa vyjadroval a vysvetľoval, ako prebiehalo obchodovanie s cementom,
- žalovaný si nesprávne zamieňa dva rozdielne stavy poznania účasti na daňovom podvode,
- žalovaný si „vybral“ len tie časti svedeckých výpovedí, ktoré sa mu „hodili do konceptu neuznania nároku na odpočítanie dane“,
- výpoveď svedka D. E. je v priamom a v hrubom rozpore s tým, čo vypovedal svedok C., ktorý uviedol, že D. E. ho mal kontaktovať, že mali spolu uzavrieť zmluvu, pričom svedok D. E., ktorý je bezdomovcom, vypovedal, že nemá tušenie o žiadnom predaji cementu a nikdy sa s nikým v tejto veci nestretol,
- výpoveď svedka C. C. (s poukázaním na konkrétne skutočnosti, pozn.) je v rozpore nielen s výpoveďou D. E., ale aj A. B. a z ich výpovedí vyplýva, že klame A. B. alebo klame svedok C., pričom správca dane nevyhodnotil pravdivosť a objektivitu výpovede týchto svedkov a postupoval metódou selektívneho výberu časti výpovedí svedkov, pričom niektoré považoval za pravdivé, iné zase za nepravdivé,
- samotné spoľahnutie sa na pravdivosť a dôveryhodnosť A. B. je logickým postupom žalobcu, keďže išlo o subjekt, ktorého žalobca poznal, spolupracoval s ním dlhšie obdobie a objednávky cementu vždy riešil včas a k jeho úplnej spokojnosti,
- ani po rozhodnutí žalovaného nie je zrejmé, čo vlastne mal žalobca urobiť, aby bol dostatočne opatrný z pohľadu správcu dane,
- sám bol aktívny a osobne kontaktoval priamo výrobcu cementu a chcel sa dohodnúť na priamom nákupe od nich. Dostal odpoveď, že predaj pre slovenský subjekt musí byť realizovaný len cez povereného predajcu a bol odkázaný na svedka C.. Z jeho pohľadu to znamenalo potvrdenie presvedčenia o tom, že osoby, s ktorými jednal sú skutočne osoby, jedine cez, ktoré sa dá nakupovať cement od poľskej spoločnosti. Toto konanie konateľa žalobcu však žalovaný vôbec v napadnutom rozhodnutí nevyhodnotil,
- bola mu upretá možnosť položiť otázky zástupcovi poľskej spoločnosti Lafarge Cement S.A., ktorý bol ako svedok vypočutý cestou MVI. Ak by správca dane takúto možnosť žalobcovi oznámil, tento by určite formuloval pre svedka otázky tak, ako to urobil v prípade vypočutia svedka D. E.. Rovnakú námietku si žalobca uplatnil aj vo vzťahu k ďalším oboznamovaným výsledkom dokazovania a to voči odpovediam od poľskej spoločnosti Magtrans Sp. z.o.o.

9. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe z 24.01.2023 nad rámec dôvodov uvedených v napadnutom rozhodnutí poukázal na skutočnosť, že v napadnutom rozhodnutí rozsiahlym a explicitným spôsobom poukázal na neštandardné konanie žalobcu, ktoré je v príkrom rozpore s obozretnosťou, ktorú od neho, ako od daňového subjektu nárokujúceho si odpočítanie dane, možno objektívne očakávať. To, že žalobca komunikoval s A. B., ktorý inicioval, aby bol tovar fakturovaný cez priameho dodávateľa a to aj napriek tomu, že nebol štatutárnym orgánom priamej dodávateľskej spoločnosti sa prieči nielen ustanoveniam Obchodného zákonníka, ale aj zásadám elementárnej logiky. V súvislosti so skutočnosťou, že žalobca konal s A. B. iba na základe splnomocnenia poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 353/2012 zo dňa 01.08.2012 na základe, ktorého sa takéto plnomocenstvo, kedy sa štatutárny orgán spoločnosti tzv. „zbavuje“ svojich oprávnení v prospech tretej osoby považuje za absolútne neplatný právny úkon. Po rekapitulácii ďalších dôvodov napadnutého rozhodnutia v reakcii na námietky žalobcu, v závere skonštatoval, že považuje napadnuté rozhodnutie

za zákonné, založené na správnom právnom posúdení veci, vydané na základe dostatočne zisteného skutkového stavu, preskúmateľné a preto navrhol žalobu v plnom rozsahu zamietnuť.

10. Žalobca v replike z 24.02.2023 zotrval na podanej žalobe v celom rozsahu. Nad rámec žalobnej argumentácie poukázal, že ešte na začiatku samotného daňového konania dňa 02.04.2020 podal trestné oznámenie na neznámeho páchateľa, v ktorom žiadal, aby OČTK preskúmali možnosť spáchania trestného činu podvodu. Toto trestné oznámenie podal preto, lebo až v rámci daňovej kontroly sa dozvedel o skutočnostiach, ktoré vytvárajú podozrenie zo spáchania daňového podvodu.

11. Na pojednávaní konanom 16. decembra 2025 účastníci konania zotrvali na svojich návrhoch a argumentácii prednesenej v žalobe a vyjadreniach.

III.
Relevantná právna úprava a základné judikatúrne východiská

12. Podľa § 493e zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej ako „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.

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

14. Podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci.

15. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

16. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon 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.

17. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

18. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

19. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

20. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a

7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň: a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

21. Podľa § 51 ods. 1 a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

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 Súdnym dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“).

26. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ 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.

IV.
Posúdenie veci správnym súdom

28. Správny súd v konaní o všeobecnej správnej žalobe (§ 177 a nasl. SSP) preskúmal napádané rozhodnutie, ako aj priebeh administratívneho konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, všetko v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 SSP) a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a preto bolo potrebné zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP z nasledovných dôvodov.

29. Predmetom prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu na DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2018.

30. Žalobca rozporoval záver správnych orgánov o jeho účasti na podvodnom konaní v oblasti DPH, keď v podanej žalobe namietal, že pri obchodovaní s dodávateľom vyvinul maximálnu opatrnosť a v konaní preukázal, že nemal resp. nemohol mať vedomosť o prípadnom podvodnom konaní jeho priameho dodávateľa.

31. V tomto kontexte správny súd poukazuje, že 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 & Excese , 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 Peter David, C-80/11 a C-142/11]. Za takého stavu je potom z hľadiska posúdenia nároku na odpočet dane rozhodné posúdenie všetkých objektívnych okolností vykázanej transakcie.

32. 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 (porov. 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).

33. Z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel možno vyvodiť 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/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).

34. Sporným v okolnostiach skúmanej veci ostalo naplnenie subjektívnej stránky účasti žalobcu na daňovom podvode. Správne orgány v preskúmanom prípade ustálili, že tovar bol reálne (materiálne) dodaný a následne v napadnutých rozhodnutiach vyčítali žalobcovi, že nepostupoval s dostatočnou mierou obozretnosti a opatrnosti, pretože si riadne nepreveril svojho priameho dodávateľa. V tomto kontexte správny súd podotýka, že pokiaľ správca dane dospel k takémuto záveru musí to byť on, kto v daňovom konaní preukáže právne významnú okolnosť umožňujúcu uskutočniť záver, o ktorom nebudú rozumné pochybnosti, že žalobca vedel alebo mohol a mal vedieť, že uplatnenie nároku na odpočítanie DPH je súčasťou podvodného konania spáchaného jeho priamym dodávateľom.

35. V preskúmavanom prípade založili správne orgány svoje závery predovšetkým na zistení, že žalobca si žiadnym spôsobom svojho priameho dodávateľa nepreveril, sám si ho nevybral, nikdy sa nestretol s jeho konateľom a spoľahol sa len na informáciu od A. B., že dodávka tovaru bude odteraz uskutočnená cez nového dodávateľa a to obchodnú spoločnosť CEM-PO-LAND, s.r.o.

36. Z pohľadu správneho súdu je v okolnostiach tejto konkrétnej veci podstatné to, že tak, ako na to poukázal aj žalobca v podanej žalobe, nešlo o jednorazový obchod, ale o pravidelné dodávky cementu, kde žalobca A. B. (zástupcu spoločnosti MM Cement, s.r.o., pozn.) poznal, spolupracoval s ním dlhšie, nebol to pre neho neznámy človek a tento objednávky cementu vždy riešil včas a k úplnej spokojnosti žalobcu.

37. Bez významu nie je ani okolnosť, že žalobca už v priebehu daňového konania poukázal na to, že on osobne kontaktoval priamo výrobcu cementu a to poľskú spoločnosť Lafarge Cement S.A. za účelom nadviazania priamej obchodnej spolupráce, avšak dostal od nej odpoveď, že táto musí byť realizovaná len cez ich zástupcu, a preto bol odkázaný na obchodnú spoločnosti MM-Cement s.r.o., obchodné záležitosti ktorej obstarával A. B.. Za tejto skutkovej situácie sa javí tvrdenie správnych orgánov, podľa ktorých žalobca si nepreveril svojho nového dodávateľa a nezaujímal sa o skutočnosti prečo došlo k zmene jeho priameho dodávateľa napriek tomu, že obchody prebiehali za nezmenených podmienok ako nedostačujúce. Žalobca konal proaktívne, keď sa snažil nadviazať obchodnú spoluprácu priamo s výrobcom tovaru, ktorý ho však odkázal na svoje zastúpenie, ktoré v jeho zmysluplných predstavách (zastúpenie príslušných spoločností na základe splnomocnenia) boli realizované prostredníctvom A. B., spolupráca s ktorým od jeho počiatkov neindikovala prvky vykazujúce protiprávne konanie. Takto popísané aspekty ich vzájomného vzťahu môžu z pohľadu správneho súdu na tom istom stupni pravdepodobnosti signalizovať aj opačný záver, podľa ktorého žalobca postupoval primerane obozretne, keď obchodoval so svojim dodávateľom prostredníctvom zástupcu o poctivosti a spoľahlivosti, ktorého bol dlhodobo presvedčený, a ktorého činnosť aj dobre poznal.

38. Ďalej je potrebné uviesť, že správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal tiež na to, že A. B. a C. C. (konateľ MM-Cement s.r.o.) boli vypočutí za účasti žalobcu a z výpovedí týchto svedkov nebolo zistené, že by boli predložili žalobcovi písomné splnomocnenie, ktoré ich oprávňovalo obchodovať za spoločnosť CEM-PO-LAND, s.r.o. tak, ako to tvrdí žalobca. Správca dane však túto skutočnosť konštatoval bez vyhodnotenia výpovede týchto svedkov v súvislosti s inými dôkaznými prostriedkami. Inými slovami, túto ich výpoveď hodnotil izolovanie, bez tohto, aby skutkové zistenia z nej vyplývajúce hodnotil vo vzájomnej súvislosti s inými vykonanými dôkaznými prostriedkami (navzájom si odporujúce výpovede svedkov C. C., D. E. i A. B., pozn.). Správca dane musí tento dôkaz vyhodnotiť aj vo vzťahu k poznatkom získaným na základe hodnotenia iných dôkazov (do akej miery je dôkaz súladný s inými dôkazmi, či im odporuje, či sa vzájomne dopĺňajú). Inak povedané skutočnosti zistené výsluchom svedka musia byť komplexne podrobené hodnotiacemu úsudku správneho orgánu, ktorého úvahy musia byť rozpoznateľné, čo sa v preskúmavanom prípade nestalo. Dôkaznú silu toho ktorého dôkazu mu priraďuje síce správny orgán, ale až ako výsledok jeho hodnotenia vykonaného dokazovania zákonom aprobovaným spôsobom. Dôvodná je tak preto aj námietka žalobcu, že v napadnutých rozhodnutiach chýbajú logické výsledky vyhodnotenia pravdivosti a objektivity výpovedí svedkov.

39. Pokiaľ žalovaný poukázal vo svojom vyjadrení k žalobe na závery obsiahnuté v uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 353/2012 z 1. augusta 2012, správny súd uvádza, že mu nie je zrejmé, ako žalovaný posúdil, že závery v ňom obsiahnuté sú aplikovateľné na prípad žalobcu bez poznania rozsahu plnomocenstva, ktoré nie je súčasťou administratívneho spisu.

40. Taktiež bez opory v zistenom skutkovom stave je záver správnych orgánov, že žalobca neprijal rozumné opatrenia, ktoré by zabránili jeho účasti na podvode, keď si nepreveril sídlo spoločnosti jeho priameho dodávateľa. Zo zisteného skutkového stavu je z pohľadu správneho súdu podstatné to, že v konaní nebola sporná skutočnosť, že tovar bol dodaný priamo od poľskej spoločnosti Lafarge Cement S.A. priamo žalobcovi bez toho, aby bol vyskladnený či naskladnený v rámci fakturačného reťazca v skladoch niektorej zo spoločností a preto preverovanie sídla priameho dodávateľa z tohto pohľadu ani nemalo logické opodstatnenie.

41. Žalobca v podanej žalobe tiež namietal, že svojho priameho dodávateľa si preveril aj cez portál Finstat.sk, kde zistil, že jeho priamy dodávateľ dosiahol za rok 2017 tržby vo výške 1,362.181 eur a bol povinný zaplatiť daň z príjmu právnických osôb v sume 2.880 eur. Žalovaný k tejto súvislosti uviedol, že žalobca si mal uvedomiť, že v porovnaní s jeho priamym dodávateľom má porovnateľné tržby, avšak jeho daň bola niekoľko násobne vyššia, ako splatná daň priameho dodávateľa, ktorú predstavovala len daňová licencia stanovená štátom a to minimálna výška dane z príjmov. K uvedenému správny súd len stručne uvádza, že žalobca ako podnikateľ overujúci si svojich obchodných partnerov nemá a ani nemôže mať vedomosť o tom, aké títo mali v danom zdaňovacom období reálne náklady podnikania, ktoré sa premietli do výdavkov, o ktoré sa znižuje daňová povinnosť jeho obchodných partnerov. Správny súd konštatuje, že ani táto skutočnosť nebola v okolnostiach danej veci spôsobilá sama osebe ani v súhrne s ostatnými skutočnosťami indikovať, že žalobca mohol vedieť, že bude súčasťou podvodného konania.

42. Správny súd uvádza, že v preskúmavanom prípade správne orgány nepreukázali, že boli splnené podmienky pre odopretie odpočtu DPH a vyrubenie rozdielu na DPH z dôvodu účasti žalobcu na podvodnom konaní v oblasti DPH, a preto sú námietky žalobcu vo vzťahu k týmto záverom žalovaného i správcu dane dôvodné.

43. Záverom správny súd konštatuje, že podstatou v prejednávanej veci je skutočnosť, že rozhodnutia správnych orgánov vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP) a sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP), z dôvodov ktorých obe administratívne rozhodnutia trpia vadou nezákonnosti, preto správny súd preskúmavané rozhodnutia zrušil a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie (§ 191 ods. 3 písm. a) v spojení s ods. 4 SSP).

44. Úlohou správneho orgánu v ďalšom konaní bude pri rešpektovaní právneho názoru správneho súdu vysloveného v tomto zrušujúcom rozsudku, opätovne vec posúdiť z hľadísk, ktoré sú uvedené v odôvodnení rozsudku.

45. Podľa § 167 ods. 1 SSP správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

46. Nakoľko mal žalobca vo veci úspech v plnom rozsahu správny súd mu voči žalovanému priznal v plnom rozsahu právo na náhradu trov konania.

47. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

48. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere hlasov 3:0 (§ 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.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správnemu 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)(§ 445 ods. 1 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 správnemu 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.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský 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 krajským 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 krajský 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 rozhodnutím o kasačnej sťažnosti, alebo
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku 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 krajským súdom.

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

Uvedená povinnosť neplatí, 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).