Súd:	Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka:	6Sf/4/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0824100067
Dátum vydania rozhodnutia:	26. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Katarína Kochan Morová
ECLI:	ECLI:SK:SpSBB:2025:0824100067.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a členov senátu Mgr. Andreja Maukša a JUDr. Aleny Majerovej, v právnej veci žalobcu: eGRADE s.r.o., SNP 77, 916 01 Stará Turá, IČO: 46 582 568, zast.: JUDr. Ivana Zmeková, PhD., advokátka, Zámocká 18, 811 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103008512/2023 zo dňa 30. 11. 2023, takto

r o z h o d o l :

I. Správnu žalobu z a m i e t a .

II. Žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1.1 U žalobcu ako u daňového subjektu bola Daňovým úradom Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom (ďalej aj len „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán“) vykonaná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2017. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 100626785/2020 zo dňa 06. 03. 2020, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi doručený dňa 10. 03. 2020 a nasledujúcim dňom začalo vyrubovacie konanie. Pripomienky žalobcu k protokolu, uvedené v podanom vyjadrení, boli s jeho splnomocnenou zástupkyňou prerokované dňa 29. 06. 2020. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane vydal dňa 02. 07. 2020 rozhodnutie č. 101115535/2020, ktorým žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 25 933,76 EUR za zdaňovacie obdobie september 2017. Uvedené rozhodnutie správcu dane žalovaný v rámci odvolacieho konania zrušil rozhodnutím č. 102032309/2020 zo dňa 30. 12. 2020 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.
1.2 Správca dane po vykonaní úkonov v zmysle rozhodnutia žalovaného ukončil vyrubovacie konanie rozhodnutím č. 101687587/2021 zo dňa 09. 09. 2021, ktorým opätovne určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu. Uvedené (v poradí druhé) rozhodnutie správcu dane žalovaný v rámci odvolacieho konania potvrdil rozhodnutím č. 100314917/2022 zo dňa 16. 02. 2022, ktoré žalobca napadol správnou žalobou. Krajský súd v Trenčíne ako správny súd rozsudkom sp. zn. 13S/19/2022 - 215 zo dňa 06. 07. 2022 žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 16. 02. 2022 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd v Trenčíne uviedol, že vykonaným dokazovaním správcu dane, ktoré možno považovať za rozsiahle, bol jednoznačne definovaný obchodný reťazec, v ktorom malo dôjsť k daňovému podvodu a ktorého súčasťou bol aj žalobca. Tento reťazec je graficky znázornený na strane 13 protokolu. V tomto smere nemožno skutočne správcovi dane a žalovanému nič vyčítať. Taktiež daňové orgány podrobne popísali schému, ako došlo k porušeniu neutrality DPH a

akým spôsobom a na ktorom článku reťazca došlo k daňovému úniku. Aj tieto zistenia považuje správny súd za vyčerpávajúce. Vychádzajúc z takto zisteného skutkového stavu správny súd konštatuje, že v predmetnej veci ide o sofistikovaný spôsob narušenia neutrality DPH a teda sofistikovaný daňový podvod. Vo vzťahu k žalobcovi je preukázané, že tovar fakturovaný spornými faktúrami reálne existoval a tento ďalej žalobca predal z tuzemska do iného členského štátu EÚ, v dôsledku čoho nebol žalobca zaťažený DPH na výstupe. Za daného stavu tak možno žalobcovi odoprieť nárok na odpočet DPH na vstupe, len ak mu daňové orgány preukážu, že o svojom zapojení do reťazca poznačeného daňovým podvodom vedel alebo mohol vedieť. Vzhľadom na skutočnosť, že v posudzovanom prípade ide o sofistikovaný daňový podvod, preukázať žalobcovi, že o svojom zapojení sa do tohto reťazca vedel alebo mohol vedieť, je skutočne úlohou náročnou a správny súd si je vedomý tejto náročnosti, pred ktorou daňové orgány stáli. Stále však v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ platí, že právo na odpočítanie dane možno odoprieť len vtedy, ak tieto skutkové okolnosti boli z právneho hľadiska dostatočne preukázané inak než na základe domnienok. A práve v tomto správny súd vidí nedostatky, keď v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný vo vzťahu k vedomosti žalobcu o jeho zapojení do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom poukazuje na skutočnosti, ktoré podľa správneho súdu majú povahu domnienok. Správny súd je toho názoru, že žiadna zo skutočností, na ktoré žalovaný poukazuje (napr. 1. obchodníci jednotlivých spoločností sa navzájom poznali, 2. prijatie platby od spoločnosti, s ktorou žalobca neobchodoval, 3. náhodné obchodovanie s hernými konzolami, 4. slabé hospodárske a ekonomické ukazovatele dodávateľa, 5. vyhotovovanie daňových dokladov viacerými účtovnými programami, 6. nesprávne uvedenie obchodného mena dodávateľa na dodacích listoch, 7. pripustenie žalobcu, že mohol byť vlákaný do podvodného reťazca, 8. umožnenie A. B. vystupovať v mene žalobcu a pod.) nepreukazujú jednoznačne, a to ani jednotlivo a ani súhrnne, že by žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa zapojením do predmetného obchodného reťazca účastní daňového podvodu. Samozrejme, že popísané skutočnosti vyvolávajú pochybnosti, avšak na to, aby bolo žalobcovi upreté právo na odpočet DPH na vstupe pochybnosti nepostačujú, daňové orgány musia nesporne preukázať, že žalobca o svojom zapojení do obchodného reťazca poznačeného podvodom minimálne mohol vedieť a túto povinnosť si podľa názoru správneho súdu žalovaný doposiaľ riadne nesplnil. Správny súd dospel k záveru, že žalovaný a správca dane vo veci rozhodli predčasne, keď pre záver o vedomosti žalobcu, resp. možnej vedomosti ako dôvode nepriznania nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr, nemali dostatok dôvodov. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, prečo žalobcovi nebol priznaný nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr, je nedostatočné. Takýmto postupom zaťažil žalovaný svoje rozhodnutie vadou nezákonnosti spočívajúcou v nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nedostatok dôvodov.
1.3 V zmysle právnych záverov vyplývajúcich z rozsudku Krajského súdu v Trenčíne žalovaný rozhodnutím č. 102724629/2022 zo dňa 05. 10. 2022 zrušil rozhodnutie správcu dane zo dňa 09. 09. 2021 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

2.1 Správca dane následne opätovne vyhodnotil všetky zistené skutočnosti a dôkazy získané v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a dňa 09. 06. 2023 vydal rozhodnutie č. 101481433/2023 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) opätovne určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 25 933,76 EUR za zdaňovacie obdobie september 2017.
2.2 Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období žalobcovi nepriznal nárok na odpočítanie DPH v celkovej sume 25 933,76 EUR z dodávateľských faktúr uvedených na strane 4 prvostupňového rozhodnutia za nákup herných konzol, ktoré mala dodať spoločnosť MAKADAR s.r.o., Konečná 12, 071 01 Michalovce, IČO: 47 515 953 (ďalej aj len „MAKADAR“) z dôvodu, že žalobca sa svojimi nákupmi od dodávateľa MAKADAR zúčastnil na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodu na DPH, pretože neprijal dostatočné opatrenia, ktoré od neho bolo možné v reálnej miere očakávať, aby sa uistil, že nebude účastný na dodávkach poznačených podvodom vo vzťahu k DPH, t. j. bolo preukázané, že žalobca minimálne mohol vedieť a mal vedieť, ak by dodržal potrebnú náležitú starostlivosť, že dodávky môžu byť poznačené podvodným konaním. Podľa správcu dane v čase realizácie fakturovaných plnení žalobca nekonal obozretne, pretože disponoval viacerými informáciami, na základe ktorých sa spoločnosť MAKADAR nejavila ako spoľahlivá, pričom sa spoľahol len na svojho známeho A. B., ktorý za žalobcu v obchode s elektronikou vystupoval. Správca dane uzavrel, že z posudzovaných zdaniteľných obchodov (nákup herných konzol od dodávateľa MAKADAR) vznikol daňový únik, ktorý bol dôsledkom podvodu na DPH, že posudzované zdaniteľné obchody boli spojené s týmto podvodom na DPH a zároveň, že žalobca mohol a mal vedieť, že nákupom herných konzol sa môže stať účastníkom podvodu DPH a na základe všetkých zistených skutočností sa aj stal.

3.1 Voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 103008512/2023 zo dňa 30. 11. 2023 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil, keďže nezistil dôvodnosť odvolacích námietok žalobcu.
3.2 Žalovaný uviedol, že správca dane vykonaným dokazovaním zistil obchodný reťazec (ROJANA s.r.o. › NOMS Slovensko, s.r.o. › MAKADAR s.r.o. › eGRADE s.r.o. › 1. Bird Studio Sp. Z o.o., Warszawa, Poľsko › Turbado EU LLC., USA/› 2. A.N.D.-Y.O.U. s.r.o., Ostrava, ČR › KULM LLC., USA/ › 3. HB ELEKTRO s.r.o., Praha, ČR › Turbado EU LLC., USA a ELEKTRODOME Kft. ,,v likvidácii“, Maďarsko), v ktorom identifikoval daňový únik na strane dodávateľa žalobcu - spoločnosti MAKADAR (spoločnosť MAKADAR si svoju daňovú povinnosť, ktorá jej vznikla z vystavených faktúr pre žalobcu, ponižovala prostredníctvom faktúr vystavených v mene spoločnosti NOMS Slovensko, s.r.o. za fiktívne plnenia) a taktiež na strane subdodávateľa NOMS Slovensko, s.r.o. (spoločnosť NOMS Slovensko, s.r.o. si ponižovala vzniknutú daňovú povinnosť z faktúr vystavených pre žalobcovho dodávateľa prostredníctvom faktúr vystavených spoločnosťou ROJANA s.r.o., ktorá však akúkoľvek spoluprácu poprela). Každá zo spoločností v danom reťazci plnila svoju funkciu - spoločnosť MAKADAR ako dodávateľ žalobcu a zároveň zmiznutý obchodník podala daňové priznanie za zdaňovacie obdobie september 2017, v ktorom síce priznala daň z predaja tovaru, ktorú však neodviedla do štátneho rozpočtu, pretože si ju vykryla fiktívnymi nákupmi od spoločnosti NOMS Slovakia, s.r.o. Spoločnosť NOMS Slovakia, s.r.o. vystavovala faktúry bez ekonomického opodstatnenia a svoju daňovú povinnosť, ktorá jej vznikla z takto vystavených faktúr, ponižovala faktúrami za fiktívne nákupy od spoločnosti ROJANA s.r.o., ktorá však žiadne faktúry pre spoločnosť NOMS Slovakia s.r.o. nevyhotovila. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane, ktorá nebola do štátneho rozpočtu reálne odvedená a následne deklaroval dodanie tovaru do Českej a Poľskej republiky s oslobodením od dane, čím mu vznikol nadmerný odpočet. Českým spoločnostiam HB ELEKTRO s.r.o. a A.N.D.-Y.O.U. s.r.o. mal byť tovar dodaný na tú istú adresu v Ústí nad Labem a mali deklarovať intrakomunitárne nadobudnutie tovaru od žalobcu a potvrdiť mu tak splnenie podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane pri predaji tovaru. Na uvedenej adrese však v konečnom dôsledku skončil aj tovar dodaný poľskej spoločnosti Bird Studio sp. z o.o. a všetok tovar bol nakoniec dodaný korporáciám patriacim C. D., t. j. spoločnosti Turbado EU LLC. a spoločnosti KULM LLC. Spoločnosť Turbado EU LLC., so slovenským IČ DPH, v preverovaných zdaňovacích obdobiach vo svojich daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty nepriznala nadobudnutia tovaru v rámci EÚ, pretože podala nulové daňové priznania. Záver správcu dane podporuje aj skutočnosť, že na účte spoločnosti MAKADAR v mesiaci september 2017 nie sú evidované platby pre jej jediného dodávateľa - spoločnosť NOMS Slovensko, s.r.o. (zistené podľa podaného kontrolného výkazu za mesiac september 2017). Neštandardný tok finančných prostriedkov, ktorý nezodpovedá deklarovaným fakturačným vzťahom, preukazuje, že faktúry, ktoré uviedla spoločnosť MAKADAR v kontrolnom výkaze, nemajú materiálny podklad a neodrážajú realitu. Spoločnosť MAKADAR nepriznala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru od skutočných dodávateľov z iného členského štátu (českí dodávatelia A. E., Most; Alza.cz, a.s., Praha; K24 International, s.r.o., Ostrava; nemecký a maďarský dodávateľ) podľa § 11 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pretože takéto prijaté plnenia by musela najskôr „samozdaniť“, priznať daň a až následne by jej vznikol nárok na odpočet dane, t. j. bola by daňovo neutrálna a na výstupe by jej vznikla vysoká daňová povinnosť zo zdaniteľných obchodov deklarovaných pre žalobcu v zmysle sporných faktúr.
3.3 V súvislosti s možnou vedomosťou žalobcu o jeho účasti na správcom dane zistenom podvodnom konaní žalovaný uviedol, že žalobca nebol dostatočne obozretný a dobrovoľne pristúpil na neštandardné podmienky obchodovania s hernými konzolami. Nového dodávateľa MAKADAR, s ktorým dovtedy neobchodoval, si žiadnym spôsobom nepreveril - správcovi dane predložil len výstup zo systému Gnosus týkajúci sa spoločnosti Black Dragon Distribution s.r.o. - i keď v odvolaní zdôrazňuje, že preukázal, že konal dobromyseľne a pred vstupom do obchodného vzťahu bol obozretný - svojho potencionálneho obchodného partnera si preveril zo všetkých jemu dostupných zdrojov. Konateľ žalobcu sa na ústnom pojednávaní dňa 17. 05. 2018 vyjadril, že si svojich obchodných partnerov preveruje cez systém, kde uvedie IČO a e-mailom dostane informácie o spoločnosti. Počas daňovej kontroly ani vo vyrubovacom konaní však neboli zo strany žalobcu správcovi dane predložené žiadne dôkazy týkajúce sa preverenia spoločnosti MAKADAR (napr. informácie prijaté e-mailom prostredníctvom aplikácie Gnosus). Ak by si žalobca svojho nového dodávateľa preveril minimálne na verejne dostupnej stránke F., zistil by, že spoločnosť MAKADAR od roku 2013 nedosahovala žiadne tržby a bola dlhodobo v strate, nevykazuje žiadne pohľadávky ani záväzky z obchodného styku, nevykazuje ani záväzky voči zamestnancom, jediným majetkom uvedeným v súvahe je finančný majetok v sume cca 4 000,00

EUR, t. j. spoločnosť nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, bola bez zamestnancov. Z výpisu z obchodného registra vyplýva, že spoločnosť MAKADAR viackrát zmenila svoje obchodné meno a taktiež aj štatutárnych zástupcov (k zmene názvu spoločnosti a k zmene štatutára došlo tesne pred začatím obchodnej spolupráce so žalobcom, čo mohlo byť žalobcovi minimálne podozrivé). Žalobca nepredložil žiadne prijaté opatrenie, ktorými by zabránil účasti v podvodnom konaní (o preverení si spoločnosti MAKADAR žalobca nepredložil správcovi dane žiadny dôkaz - išlo len o jeho tvrdenie, že tak konal). Žalovaný poukázal na vyjadrenia žalobcu, v ktorých pripúšťa, že mohol byť účelovo vlákaný do podvodného reťazca a je v tomto prípade poškodeným subjektom; týmto konštatovaním podľa žalovaného žalobca nepriamo priznal, že si dostatočne nepreveril svojich obchodných partnerov ešte pred začatím spolupráce a konal neobozretne.

3.4 Správca dane preukázal prepojenosť obchodných zástupcov dodávateľskej a odberateľských spoločností so žalobcom (strana 18 druhý odsek, strana 21 druhý odsek, strana 22 prvý odsek prvostupňového rozhodnutia), konkrétne s osobou A. B., ktorá bola konateľom žalobcu G. H. označená ako „známy“, ktorý má skúsenosti s prepravou tovaru a pomáhal mu v danej veci. Podľa dokladov predložených žalobcom k daňovej kontrole aj zo získaných dôkazov však vyplýva, že A. B. sa nachádza takmer na každom doklade vystavenom v mene žalobcu, pričom takýto stav je identický aj v ostatných zdaňovacích obdobiach preverovaných u žalobcu (2. štvrťrok 2017, júl 2017, august 2017). Keďže sa A. B. prezentuje ako „purchase manager“ a takto vystupuje v mene žalobcu (e-mailová korešpondencia získaná z medzinárodných dožiadaní), nie je dôvod pochybovať o tom, že vystupoval za žalobcu v preverovaných zdaniteľných obchodoch. Z uvedeného vyplýva, že žalobca mohol vedieť o personálnej prepojenosti obchodníkov a taktiež aj o neštandardných obchodných vzťahoch, ktoré aj realizoval a konateľ žalobcu aj verifikoval (podpisom faktúr a ich opatrením pečiatkou). A. B. v mene žalobcu vystavoval nielen objednávky na obstaranie tovaru, ale vystavoval aj zálohové faktúry, faktúry za predaj tovaru a zároveň dojednával predaj tovaru do EÚ, čo vyplýva aj z odpovede na medzinárodné dožiadanie (Bird Studio Sp. z o.o.). Už v minulosti boli obchodníci všetkých zainteresovaných spoločností v kontakte, poznali sa a uskutočňovali vzájomné obchodné transakcie medzi spoločnosťami, ktoré v tom čase zastupovali: A. B. s I. J. (M.D. invest SK s.r.o., NOMS Slovensko, s.r.o., MAKADAR s.r.o.), A. B. s I. J. (obidvaja obchodníci v EAST WEST TRADE s.r.o. v rovnakom časovom období), A. B. s K. L. (K. L. sp. z o.o.), A. B. so C. D. (zamestnanec jednej z firiem C. D.), I. J. so C. D. (korporácia Turbado). Svojou výpoveďou A. B. tiež potvrdil zistenia správcu dane o personálnom prepojení p. B. s osobami vystupujúcimi za dodávateľské a odberateľské spoločnosti, keď uviedol, že pozná obchodníkov I. J. a H. M., s ktorými „komunikoval vo veci logistiky“.

3.5 Vyjadrenia svedka A. B. boli v nesúlade so zisteniami správcu dane - napr. A. B. uviedol, že pozná všetky odberateľské spoločnosti žalobcu, no obchody s nimi on osobne nedojednával, čo je ale v rozpore so zisteniami správcu dane získanými z odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v kontrolovaných obdobiach august 2017 a september 2017, kde bol práve p. B. označený ako osoba, s ktorou odberateľské spoločnosti komunikovali a dojednávali obchody. Tiež tvrdenie, že jeho činnosťou u žalobcu bola len konzultácia logistiky, je zavádzajúce, nakoľko všetky odberateľské faktúry týkajúce sa predaja herných konzol boli vystavené práve p. A. B.; tento mal prístup do účtovného programu žalobcu, vystavoval a tlačil odberateľské faktúry spolu s dodacími listami a objednávky pre dodávateľov - išlo teda o výkon konkrétnych činností súvisiacich s nákupom a predajom herných konzol a nielen o konzultáciu logistiky. O tom, že u žalobcu p. B. nevykonával len konzultáciu logistiky, svedčí aj e-mailová komunikácia poskytnutá zahraničnými odberateľmi v rámci medzinárodných dožiadaní, kde menovaný vystupuje ako „Purchase Manager“ a v mene žalobcu ponúka tovar, dohaduje množstvá a ceny tovaru, zasiela faktúry a doklady na potvrdenie a pod. Odpoveď A. B., týkajúcu sa dôvodu jeho prístupu k účtovnému programu žalobcu - je to „kvôli informáciám o toku tovaru“, považuje žalovaný, v zhode so správcom dane, za nelogickú a bez opodstatnenia, pretože daňovou kontrolou bolo preukázateľne zistené, že žalobca neviedol žiadnu skladovú evidenciu, kde mohol byť tok tovaru sledovaný. Podľa žalovaného nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že A. B. konkrétne obchody nedojednával. Nie je dôvod pochybovať o zaslanej e-mailovej komunikácii, ktorú poskytli zahraniční obchodní partneri žalobcu, z ktorej jednoznačne vyplýva, že A. B. dohadoval obchody - ponúkal tovar, dohadoval množstvá, dojednával ceny, zasielal faktúry a doklady na potvrdenie a pod. Pritom je neštandardné, že v obvyklom obchodnom styku obchody zabezpečujú „známi“. Všetky obchody boli uzatvárané s vedomím konateľa žalobcu G. H., ktorý doklady vystavené A. B. potvrdzoval svojím podpisom, ku ktorému pripojil aj pečiatku žalobcu. Pokiaľ G. H. ako konateľ žalobcu natoľko dôveroval svojmu známemu, že mu vyššie uvedené činnosti umožnil vykonávať v mene žalobcu, bol o všetkom informovaný a mohlo mu byť podozrivé, že nejde o štandardné obchodné operácie.

3.6 Žalovaný poukázal na skutočnosť, že úhrady odberateľských faktúr pre spoločnosti A.N.D.-Y.O.U. s.r.o. a HB ELEKTRO s.r.o. boli realizované spoločnosťou Turbado LLC, organizačná zložka podniku, Prešov. O tejto skutočnosti žalobca vedel už v júni 2017 a zistil to v momente, keď mu boli pripísané peňažné prostriedky na účet a mal výpis z účtu k dispozícii. Ak mu prišla platba od spoločnosti, s ktorou neobchodoval, minimálne mal zisťovať dôvod zaslania takejto platby. Ak sa takouto činnosťou konateľ žalobcu „nemá čas zaoberať", minimálne účtovníčka spoločnosti by mala danú situáciu riešiť už len z pohľadu vedenia účtovníctva, ktoré by malo byť vedené správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov (§ 8 zákona o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov). Keď sa však žalobca uspokojil s poznámkou uvedenou pri platbe a danej situácii nevenoval pozornosť, možno daný postup považovať za neštandardný. Nemožno sa stotožniť ani s vyjadrením konateľa žalobcu, že v čase zaslania objednávky tovaru spoločnosti HB ELEKTRO s.r.o. žalobca nevedel, že tovar bude uhradený zo strany spoločnosti „Turbado". Žalobca mohol danú skutočnosť predpokladať, nakoľko identické úhrady boli uskutočňované už v mesiacoch jún 2017, júl 2017 aj august 2017, teda sa mohol domáhať vysvetlenia a nie nekonať, uspokojiť sa s identifikáciou platby na bankovom výpise a pokračovať v daných obchodoch. V zdaňovacom období september 2017 (konkrétne dňa 12. 09. 2017) disponoval Zmluvou (bez čísla) zo dňa 01. 10. 2015, ktorá upravuje vzťah medzi zmluvnými stranami Turbado EU LLC, Spojené štátny americké a HB ELEKTRO s.r.o., ktoré uzatvorili dvojstranný obchodný vzťah, kde sa HB ELEKTRO s.r.o. zaväzuje nakupovať tovar od distribútorov a predávať ich spoločnosti Turbado EU LLC a Turbado EU LLC sa zaväzuje zaplatiť za tovar priamo distribútorom, ktorí predávajú tovar spoločnosti HB ELEKTRO s.r.o. a to na základe faktúr vystavených distribútormi pre HB ELEKTRO s.r.o. Ďalej sa spoločnosť Turbado EU LLC zaväzuje zaplatiť spoločnosti HB ELEKTRO s.r.o. províziu vo výške 0,5% z vystavených faktúr. V predmetnej zmluve sa tiež uvádza, že vlastníctvo tovaru prechádza z distribútora priamo na spoločnosť Turbado EU LLC. Aj táto skutočnosť preukazuje možnú vedomosť žalobcu o neštandardnosti posudzovaných zdaniteľných obchodov.

3.7 Ďalej žalovaný uviedol, že žalobca do júna 2017 obchody takého charakteru a rozsahu, ako sú posudzované zdaniteľné obchody v zmysle sporných dodávateľských faktúr, neprevádzkoval a začal obchodovať v takých značných množstvách a obratoch bez preverenia si svojho dodávateľa MAKADAR, pričom nedôveryhodne pôsobí vyjadrenie konateľa žalobcu, ktorý odôvodnil začatie obchodovania s hernými konzolami tak, že „na eshope sa im vyskytol takýto tovar a mali ponuku na herné konzoly od dodávateľov" (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100980734/2018). Konateľ žalobcu p. G. H. v oblasti podnikania pôsobí už dlhodobo (v spoločnosti eGRADE s.r.o. od marca 2012 a v spoločnosti ROTEX ELEKTRO s.r.o. od januára 2002), t. j. má dostatok skúseností s obchodovaním a s nadväzovaním nových obchodných vzťahov. Na začiatku obchodnej spolupráce so spoločnosťou MAKADAR konateľ žalobcu bez vykonania akýchkoľvek opatrení začal v značných množstvách obchodovať s neznámou spoločnosťou a s neznámou osobou vystupujúcou za túto spoločnosť. Spoľahol sa len na svojho známeho p. A. B., ktorý za žalobcu v obchode s elektronikou vystupoval - objednával tovar u dodávateľa MAKADAR a následne s p. I. J. (bývalí kolegovia v spoločnosti EAST WEST TRADE s.r.o.) koordinoval dodanie tovaru odberateľom. Po viac ako piatich rokoch vykonávania podnikateľskej činnosti v spoločnosti eGRADE s.r.o. (resp. viac ako 15 rokoch v spoločnosti ROTEX ELEKTRO s.r.o.) konateľ žalobcu vedome umožnil „známemu", aby využíval a používal účtovný program žalobcu a dohadoval obchody v oblasti elektroniky, keď sám G. H., ako konateľ žalobcu, mal dostatok podnikateľských skúseností v danej oblasti.

3.8 Na dokreslenie celkového obrazu posudzovanej veci žalovaný podotkol, že z dokladov (dodávateľských faktúr) predložených žalobcom vyplýva, že faktúry vystavené v mene spoločnosti MAKADAR sú vyhotovené v ekonomickom a informačnom systéme POHODA, dodacie listy k týmto faktúram sú vyhotovené pomocou aplikácie F. a dobropis k vystavenej faktúre v účtovnom programe spoločnosti MRP - Company, spol. s.r.o. Uvedený stav nie je štandardný v riadne fungujúcej obchodnej spoločnosti. Okrem iného, na dodacích listoch nie je správne uvedený obchodný názov spoločnosti MAKADAR s.r.o. - nesprávne je uvedené „Makadar s.r.o.".

3.9 V súvislosti s aplikáciou tzv. Axel Kittel testu daňového podvodu žalovaný zhrnul, že na základe už uvedených skutočností, podrobne popísaných v prvostupňovom rozhodnutí, má za preukázané splnenie prvej, druhej aj tretej podmienky tohto testu a poukázal na záver prijatý Krajským súdom v Trenčíne, uvedený v bode 17 rozsudku sp. zn. 13S/19/2022-215, z ktorého vyplýva, že daňové orgány podrobne popísali schému, ako došlo k porušeniu neutrality DPH a akým spôsobom a na ktorom článku reťazca došlo k daňovému úniku; bol jednoznačne definovaný obchodný reťazec, v ktorom malo dôjsť k daňovému podvodu, a ktorého súčasťou bol aj žalobca; v predmetnej veci ide o sofistikovaný spôsob narušenia neutrality DPH a teda sofistikovaný daňový podvod.

3.10 Žalovaný skonštatoval, že aj štvrtú otázku Axel Kittel testu (Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?) je potrebné zodpovedať kladne. Správca dane svoj záver postavil na nedbanlivostnej forme zavinenia a nedostatočnej obozretnosti žalobcu. Podľa žalovaného nasledujúce okolnosti nasvedčovali podozrivosti transakcie, pre ktorú mal mať žalobca vedomosť o daňovom podvode, ako aj nedostatočnej obozretnosti žalobcu, aby svojej účasti na daňovom podvode zabránil (pritom viaceré z nich sú zároveň okolnosťami preukazujúcimi aj existenciu daňového podvodu): od svojho vzniku dňa 15. 11. 2013 do 05. 08. 2017 spoločnosť MAKADAR dvakrát zmenila svoje obchodné meno, adresu sídla a taktiež aj konateľov (názov MAKADAR s.r.o. bol tretí názov v poradí); krátko pred začatím obchodnej spolupráce sa konateľom spoločnosti MAKADAR stal Martin Karička (začiatok funkcie konateľa dňa 24. 07. 2017, v obchodnom registri zapísané dňa 05. 08. 2017), ktorý bol v tom čase konateľom a spoločníkom ďalších dvoch obchodných spoločností a v minulosti bol konateľom a spoločníkom v troch spoločnostiach, v ktorých došlo k prevodu obchodného podielu, resp. spoločnosť zanikla zlúčením; spoločnosť MAKADAR od svojho vzniku roku 2013 nedosahuje žiadne tržby, od svojho vzniku do roku 2016 je v strate, nevykazuje žiadny hmotný majetok, okrem finančného, nevykazuje žiadne pohľadávky ani záväzky z obchodného styku, nevykazuje žiadne mzdové náklady, má hlavný predmet činnosti: reklamné agentúry, posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby bolo podané za rok 2016; žiadny z účastníkov obchodných vzťahov (dodávateľ, odberatelia, kontrolovaný daňový subjekt) nepožadoval pred uskutočnením obchodných transakcií vyhotoviť písomnú zmluvu, v ktorej by boli dohodnuté konkrétne podmienky, i keď išlo o značné množstvá tovaru; konatelia spoločností sa pred obchodnou spoluprácou osobne nikdy nestretli; žalobca pristúpil na to, aby za neho voči obchodným partnerom vystupoval „známy“ konateľa žalobcu p. A. B., pričom doposiaľ žiadnu pomoc pri obchodných transakciách s obdobným tovarom nepotreboval; konateľ žalobcu p. H. podnikateľskú činnosť vykonáva viac ako 15 rokov (ROTEX ELEKTRO s.r.o.), pričom umožnil „známemu“ p. B. vyhotovovať v mene žalobcu účtovné a daňové doklady týkajúce sa herných konzol v účtovnom programe žalobcu, t. j. A. B. vedel, kedy a kde sa tovar nachádza, odkiaľ a kam má ísť, o čom bol konateľ žalobcu uzrozumený (podpisoval všetky doklady); platby pre dodávateľa MAKADAR boli uskutočňované ako urgentné s bankovým poplatkom 30,00 EUR za expresnú platbu, pričom u ostatných dodávateľov takýto spôsob uhrádzania faktúr nebol doposiaľ žalobcom uplatňovaný; platby za odberateľov HB ELEKTRO s.r.o. a A.N.D.-Y.O.U. s.r.o. platila tretia osoba (spoločnosti korporácie Turbado) - táto informácia bola žalobcovi známa už v júni 2017 a daná skutočnosť mu mohla byť podozrivá; p. I. J. vystupoval v období jún 2017 až august 2017 v pozícii zástupcu priameho dodávateľa a zároveň menovaný vystupoval aj za odberateľov (v období jún 2017 až september 2017 za spoločnosti HB ELEKTRO s.r.o. a A.N.D.-Y.O.U. s.r.o.); konateľ žalobcu si nepamätal, kedy začala obchodná spolupráca so spoločnosťou MAKADAR; konateľ žalobcu nevedel uviesť relevantný dôvod, prečo začal obchodovať s hernými konzolami; personálna prepojenosť A. B. s obchodnými zástupcami dodávateľskej spoločnosti aj odberateľských spoločností; žalobcom nebola vedená skladová evidencia, príp. iná evidencia, ktorá by upresňovala výrobné čísla predávaného tovaru, teda jeho identifikáciu, jeho aktuálny stav v sklade a pod.; na strane dodávateľa aj na strane odberateľov išlo o obchody bez písomnej zmluvy s dohodnutými obchodnými podmienkami, existovali len objednávky, pričom objednávka č. OVe172000010 vykazovala formálny nedostatok - neuvedený dodávateľ a k faktúre č. 20170027 nebola objednávka predložená vôbec; všetok tovar, ktorý bol podľa predložených faktúr obstaraný v mesiaci september 2017 od spoločnosti MAKADAR, v konečnom dôsledku skončil na jednej adrese: I. XXX N. O. B. P. v spoločnostiach, ktorých štatutárnym zástupcom je C. D. (spoločnosť KULM LLC. - registrovaná pre DPH v Českej republike a spoločnosť Turbado EU LLC. - registrovaná pre DPH v Slovenskej republike); so C. D. L. A. B. a obchodný zástupca spoločnosti HB ELEKTRO s.r.o. I. J. personálne prepojení; žalobcom boli vystavené dve zálohové faktúry v dvoch rôznych verziách (jednou disponuje odberateľ Bird Štúdio Sp. z o.o. a druhou, s inými počtami dodaných kusov, žalobca).

3.11 Vyššie uvedené objektívne okolnosti vo svojom súhrne podľa žalovaného nasvedčujú záveru, že osoba priameho bezprostredného dodávateľa žalobcu - MAKADAR, bola pochybná a že zdaniteľný obchod sa javil ako podozrivý, ako aj že žalobca neprijal dostatočné rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode. Splnenie štvrtej podmienky Axel Kittel testu (subjektívnej stránky) preukazuje správca dane a v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyviniť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Podľa žalovaného v predmetnom prípade správca dane uniesol dôkazné bremeno a splnenie podmienok Axel Kittel testu preukázal. V prvostupňovom rozhodnutí identifikoval také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný,

aj že žalobca o ňom mohol a mal vedieť. Naopak, žalobca nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil.

Správna žaloba – žalobné body

4. Správnou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia aj prvostupňového rozhodnutia, ich zrušenia a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie, a to z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c) až g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Uplatnil si aj náhradu trov konania.

5. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie i prvostupňové rozhodnutie je nezákonné, nesprávne, nepreskúmateľné, nedostatočne odôvodnené, zmätočné a vnútorne rozporné. Žalovaný náležite nepreskúmal zákonnosť postupu a rozhodnutia správcu dane, prehliadol závažné pochybenia správcu dane, nevysporiadal sa so všetkými žalobcom v odvolaní namietanými skutočnosťami, nezobral do úvahy všetko, čo v konaní vyšlo najavo, pričom závery jeho rozhodnutia sú nelogické a rozporné so zisteným skutkovým stavom veci. Odôvodnenie rozhodnutia žalovaného je nepostačujúce na splnenie požiadavky preskúmateľnosti rozhodnutia správneho orgánu, nakoľko neobsahuje relevantné skutočnosti, v kontexte s argumentmi namietanými žalobcom, ktoré nie sú náležite vyhodnotené, závery rozhodnutia žalovaného sú v rozpore so zisteným skutkovým stavom, sú povrchné, protirečivé, ústavne a zákonne neudržateľné. Úvahy a závery žalovaného nevychádzajú z konkrétnych faktov vyplývajúcich zo zisteného skutkového stavu veci, sú založené len na domnienkach a dohadoch (rovnako ako úvahy a závery prvostupňového orgánu). Napriek záverom rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/19/2022 - 215 aj rozhodnutia žalovaného č. 102724629/2022, ktorým žalovaný zrušil predchádzajúce rozhodnutie správcu dane, žalovaný prekvapivo za identického skutkového stavu a prakticky rovnakých záverov správcu dane obsiahnutých v prvostupňovom rozhodnutí, rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný prehliadol závažné nedostatky prvostupňového rozhodnutia (ktoré sa opakujú) a jeho rozhodnutie potvrdil bez náležitého zdôvodnenia. Rozhodnutie žalovaného tak vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, pričom je nepreskúmateľné (arbitrárne) pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, vnútorne rozporné a zmätočné.

6. Žalobca uviedol, že celé konanie predchádzajúce napadnutému rozhodnutiu bolo poznačené neobjektívnosťou a zaujatosťou správcu dane a žalovaného voči žalobcovi, ktorí si už na začiatku konania osvojili názor, že žalobca chce získať neoprávnený majetkový prospech v podobe nadmerného odpočtu DPH a celé následné konanie prispôsobili tomuto cieľu. Žalobca zdôraznil, že nezískava žiadny neoprávnený prospech, keďže sumu, ktorú si v rámci odpočtu DPH uplatňuje, predtým riadne uhradil svojmu dodávateľovi, ktorý ju mal odviesť do štátneho rozpočtu, odkiaľ by sa následne vrátila žalobcovi. Žalobcovi by tak nevznikol žiadny neoprávnený prospech alebo neoprávnená výhoda, ale by sa mu len vrátili finančné prostriedky, ktoré ako bolo aj preukázané, riadne uhradil, pričom oslobodenie od dane si uplatňoval za tovar (odobraný od tohto dodávateľa), ktorý bol dodaný odberateľom do Poľskej a Českej republiky. Naopak, ak nedôjde k priznaniu odpočtu DPH, tak to bude žalobca, ktorý bude poškodený a stratí možnosť získať svoje finančné prostriedky, nakoľko žalobca nemá možnosť vymáhať neuhradenú DPH. To, že u žalobcu vznikol nárok na nadmerný odpočet, automaticky neznamená, že žalobca je ten, kto získava neoprávnenú výhodu. Práve naopak, neoprávnený majetkový prospech vznikol u p. J., ktorý si predmetné finančné prostriedky namiesto ich odvedenia štátu ponechal. Prvostupňový orgán vôbec nezaujímalo, čo sa stalo s finančnými prostriedkami, ktoré mali byť odvedené štátu a k preskúmaniu finančných tokov v dodávateľsko-odberateľskom reťazci pristúpil až po podnete žalobcu, pričom ani po tom, ako bolo v rámci konania zistené, že finančné prostriedky, ktoré mali byť odvedené štátu, si ponechal p. J., tak žalovaný nepristúpil k ich účinnému vymáhaniu. Prvostupňový orgán a žalovaný tvrdia, že odpočet dane nie je možné uplatniť, nakoľko daň nebola dovedená do štátneho rozpočtu - je to pritom samotný žalovaný, resp. jemu podriadené orgány, ktoré sú povinné túto neodvedenú daň vymáhať. Daňové orgány ignorujú fakt, že žalobca je poškodeným subjektom, nakoľko žiada len vrátenie dane, ktorú svojmu dodávateľovi riadne a preukázane zaplatil. Žalobca v odvolaní vytýkal prvostupňovému orgánu, že neustále opisuje skutočnosti tak, ako keby všetky spoločnosti v dodávateľsko-obchodnom reťazci konali v zhode s cieľom uskutočnenia daňového podvodu a mali z neho prospech. Pre tieto tvrdenia pritom nemá žiadny dôkaz a opakovane ignoruje upozornenia žalobcu, že aj on je v tomto prípade poškodeným.

7. Žalobca navrhol, aby žalovaný v rámci dokazovania súdu predložil rozhodnutia, ktorými bola vyrubená neodvedená daň v spoločnostiach MAKADAR a NOMS Slovensko s.r.o., u ktorých podľa žalovaného došlo k spáchaniu daňového podvodu a aby žalovaný preukázal, akým spôsobom vymáha neodvedenú daň od týchto subjektov, resp. od p. J., ktorý tieto finančné prostriedky použil pre svoje súkromné účely. Podľa žalobcu je absurdné, aby žalovaný argumentoval tvrdením, že štátu môže vzniknúť škoda neodvedením príslušnej dane a pritom túto neodvedenú daň nevymáha. Žalobca vyjadril podozrenie, že na strane žalovaného vznikli závažné pochybenia vo vzťahu k vymáhaniu neodvedenej dane a tieto svoje pochybenia sa snaží vykompenzovať konaním voči žalobcovi, ktorému upiera právo na odpočet DPH. Ak by žalovaný konal v súlade so zákonom a neodvedené finančné prostriedky vymohol, tak by tieto mohli byť vyplatené žalobcovi, pričom štátu by nevznikla žiadna škoda a rovnako by boli ochránené aj práva žalobcu. Daňová kontrola začala v roku 2017, teda žalovaný mal k dispozícii dostatočne dlhý čas na to, aby finančné prostriedky vymohol.

8. Podľa názoru žalobcu žalovaný nesprávne aplikuje Axel Kittel test daňového podvodu, keď ho vykladá tak, že správcovi dane stačí dokázať existenciu daňového podvodu a následne sa musí daňový subjekt „vyviňovať“ (str. 17 napadnutého rozhodnutia), v dôsledku čoho žalovaný nesprávne prenáša dôkazné bremeno na žalobcu. Tento postup vedie k absurdnej požiadavke na žalobcu, aby preukázal, že si pred niekoľkými rokmi prezrel stránku F. s cieľom preveriť si svojho dodávateľa, pričom predloženie takého dôkazu je nemožné (táto stránka neeviduje prístupy verejnosti a žalobca nemôže poskytnúť výpis z tejto stránky, ktorý by preukazoval, že v konkrétnom čase bol na stránke prítomný a prezeral údaje o svojom dodávateľovi).

9. Žalobca namietal nepravdivosť tvrdenia žalovaného, že žalobca si svojho dodávateľa žiadnym spôsobom nepreveril. Žalobca sa jasne vyjadroval, že si svojho zmluvného partnera riadne preveril a z dostupných údajov nevyplývali žiadne podozrivé informácie. K týmto skutočnostiam sa žalobca podrobne vyjadril aj v podanom odvolaní, avšak žalovaný jeho argumentom nevenoval náležitú pozornosť. Žalobca sa v odvolaní vyjadroval aj k prevereniu svojho dodávateľa cez stránku F., ako aj cez aplikáciu Gnosus. Spoločnosť MAKADAR v čase vzniku spolupráce nebola nijako problematická (nevykazovala žiadne problematické údaje - čo vyplývalo aj z verejne dostupných zdrojov) a táto skutočnosť trvala až do ukončenia spolupráce. Obchody sa nevykonávali ako jeden celok, ale postupne, pričom jednotlivé dodávky nepredstavovali žiadne extrémne množstvo ani hodnotu tovaru. Žalobca vytýkal prvostupňovému orgánu, že neuvádza žiadne konkrétne zistenia o zanedbaní povinnosti zo strany žalobcu, ale len všeobecné frázy o povinnosti počínať si opatrne a obozretne. Takto formulované závery sú neurčité a nepreukazujú žiadne konkrétne pochybenie žalobcu. Tvrdenia prvostupňového správneho orgánu ohľadom preverenia dodávateľa, ktoré prebral aj žalovaný, sú účelové a vychádzajú z nesprávnej interpretácie údajov zverejnených na stránke F. a fakticky žiadnym spôsobom nespochybňujú tvrdenia žalobcu. Zo skutočnosti, že spoločnosť MAKADAR vykonávala obmedzenú ekonomickú činnosť, nie je možné odvodiť, že by mala páchať daňové podvody. To, že je spoločnosť určitý čas ekonomicky neaktívna (za predchádzajúceho majiteľa), neznamená, že jej nový spoločník ide spáchať daňový podvod. V rámci Slovenskej republiky sú desiatky tisíc nečinných obchodných spoločností, čo ale neznamená, že páchajú daňové podvody. Vzhľadom na skutočnosť, že likvidácia spoločnosti s ručením obmedzením je pomerne zdĺhavá a komplikovaná, tak v slovenskom podnikateľskom prostredí je pomerne bežnou praxou, že v prípade, ak pôvodný majiteľ nemá pre svoju obchodnú spoločnosť využitie, tak ju prevedie na nového majiteľa. Pre nového majiteľa je zároveň jednoduchšie kúpiť takúto spoločnosť, než zakladať spoločnosť novú. Nejde teda o žiadnu neobvyklú situáciu, ktorá by sama o sebe mala indikovať podozrenie z daňového podvodu. Rovnako ani tvrdenie, že spoločnosť nemala zamestnancov, neindikuje problematickosť daňového subjektu. Väčšinu spoločností na Slovensku tvoria jednoosobové spoločnosti bez zamestnancov, čo je všeobecne známym faktom. V zmysle ustálenej judikatúry by šlo o skutočnosť indikujúcu podozrivé konanie, ak by bolo zrejmé, že táto spoločnosť nie je schopná zabezpečiť zmluvne dohodnuté plnenie z dôvodu, že na to nemá príslušné materiálne a ľudské zdroje. Muselo by teda ísť o plnenie, pri ktorom by bolo zrejmé, že daná spoločnosť ho nie je schopná sama zrealizovať. V tejto veci predmetom dodania boli hracie konzoly, ktoré bolo potrebné len zabaliť a expedovať. Opäť nešlo o skutočnosť, ktorá by mala objektívne indikovať možné podvodné konanie, nakoľko takýmto spôsobom začínalo a stále začína svoje podnikanie veľké množstvo osôb. Dá sa dokonca tvrdiť, že takýto spôsob rozbehnutia podnikania, keď najskôr zákazky vybavuje samotný spoločník/konateľ a až následne s narastajúcim počtom objednávok prijme ďalších zamestnancov, je typický pre začínajúce jednoosobové s.r.o. Podľa žalobcu objem dodaného tovaru, resp. práca s ním spojená - zabalenie a odoslanie niekoľkých balíkov,

vyžaduje minimálnu prácu. Sugestívna informácia prvostupňového orgánu, že spoločnosť bola dlhodobo v strate, nemá v skutočnosti žiadnu výpovednú hodnotu, nakoľko šlo o stratu rádovo v stovkách EUR. Pre porovnanie, spoločnosť Váhostav - SK a.s. vykazovala počas rokov 2012 až 2016 stratu v miliónoch EUR (najvyššia strata spoločnosti MAKADAR bola 987 EUR), pričom podľa logiky daňových orgánov by s takouto spoločnosťou nemala obchodovať žiadna obozretná spoločnosť, avšak v realite s ňou bez problémov obchoduje aj štát v stovkách miliónov EUR. Žalobca uviedol, že pri preverovaní dôveryhodnosti spoločnosti sa kontroluje najmä to, či nemá dlhy a nedoplatky voči štátu, t. j. na daniach alebo sociálnom poistení, pričom spoločnosť MAKADAR takéto nedoplatky v čase uzatvárania spolupráce nemala. Účtovná strata vo výške niekoľko sto EUR je v takomto prípade irelevantná. Žalobca nerozumie, ako môže prvostupňový orgán a tiež žalovaný z účtovnej straty v takejto výške (naviac vzniknutej za predchádzajúceho majiteľa) logickým postupom odvodiť, že po zaplatení faktúry nový majiteľ neodvedie DPH štátu a peniaze minie pre svoju osobnú potrebu. Je otázne, prečo u tejto spoločnosti správca dane nezačal daňovú kontrolu hneď po zaplatení prvej faktúry, keďže má k dispozícii oveľa lepšie informácie než daňový subjekt, vrátane špeciálne vyvinutých analytických nástrojov. Odpoveďou je podľa žalobcu, že účtovná strata (obzvlášť ak ide o sumu v stovkách EUR) žiadnym spôsobom neindikuje možný daňový podvod na DPH a prvostupňový orgán nepreukázal, že by daňový subjekt zanedbal svoje povinnosti.

10. Žalobca zdôraznil, že pre odopretie odpočtu dane je potrebné preukázať, že existovali objektívne okolnosti, na základe ktorých je možné tvrdiť, že daňový subjekt vedel alebo musel vedieť, že dodávateľsko-odberateľský reťazec je poznačený podvodom na dani. Z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému štátu a Belgický štát proti Recolta Recycling vyplýva, že odmietnutie priznania práva na odpočet je prípustné len vtedy, ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane vedel, alebo musel vedieť, že svojou kúpu sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Žalobcovi nebolo preukázané žiadne vedomé ani nevedomé zapojenie do údajného daňového podvodu. Dôkazné bremeno ťaží prvostupňový orgán. Závery, ktoré v tomto smere uvádza žalovaný, sú len dohadmi a špekuláciami, rovnako ako tomu je v prípade záverov rozhodnutia prvostupňového orgánu (ako aj v prípade rozhodnutia žalovaného, ktoré bolo rozhodnutím správneho súdu ako nezákonné zrušené a v prípade predchádzajúcich rozhodnutí prvostupňového správneho orgánu). Žalobca v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že skutkový stav sa oproti rozhodnutiam, ktorými boli rozhodnutia zrušené, nezmenil.

11. Žalobca zdôraznil, že konal v dobrej viere a všetky svoje povinnosti voči dodávateľom aj voči odberateľom si riadne splnil. Za porušovanie povinností zo strany svojich zmluvných partnerov nenesie žiadnu zodpovednosť a takýmito informáciami v čase realizácie obchodov ani nedisponoval. Tzv. objektívne okolnosti obchodného vzťahu medzi žalovaným a spoločnosťou MAKADAR, ktoré podľa názoru prvostupňového orgánu museli byť žalobcovi v dobe uskutočnenia zdaniteľných obchodov známe a o ktorých sa domnieva, že vzbudzujú pochybnosti o tom, že ide o štandardné obchodné transakcie a vyvolávajú podozrenie, že dané obchody môžu byť poznačené podvodom na DPH (neštandardnosti pri nadviazaní obchodnej spolupráce s dodávateľom; obchodný partner vznikol v nedávnej dobe, nemá žiadnu relevantnú obchodnú históriu, je celkom neznámy, v priebehu štyroch rokov zmenil trikrát názov spoločnosti a taktiež aj svoje sídlo a štatutárov; žalobca si dostatočne neoveril svojho obchodného partnera; adresa sídla obchodného partnera je virtuálna; obchodný partner nemá funkčné webové stránky, nemá žiadnu reklamu; žalobca neposkytol prvostupňovému správnemu orgánu žiadne akceptovateľné vysvetlenie, z akého dôvodu začal obchodovať s hernými konzolami; žalobca nemá ošetrenú situáciu pre prípad, keby nastali v obchodnom styku problémy; rizikový typ komodity; platby smerom od odberateľa k dodávateľovi) nie sú založené na preukázaných skutočnostiach, ale len na dohadoch a špekuláciách, čo je neprípustné. Obdobne to platí aj o skutočnostiach, ktoré v súvislosti s vedomosťou žalobcu o daňovom podvode uvádzal prvostupňový orgán (ako nedostatočná obozretnosť žalobcu pri vstupe do obchodných transakcií; rovnaké znaky obchodných reťazcov; virtuálne sídlo skoro všetkých daňových subjektov zapojených do spomínaných obchodných reťazcov; hlavná činnosť žalobcu, ponuka tovaru, zmena zdaňovacieho obdobia; poplatky za urgentné platby a použitie vlastných finančných prostriedkov na úhrady platieb žalobcom; ekonomický a informačný systém, aplikácie používané spoločnosťou MAKADAR; personálna prepojenosť všetkých zainteresovaných subjektov v obchodných reťazcoch; okolnosti a obsah výsluchu svedka A. B.). Žalobca sa v odvolaní vyjadroval tiež k tomu, že o prepojenosti obchodných zástupcov dodávateľskej a odberateľskej spoločnosti nemal žiadnu vedomosť a táto skutočnosť ani nebola prvostupňovým orgánom preukázaná. Rovnako tak

nemal vedomosť o žiadnych neobvyklostiach a neštandardnostiach obchodných vzťahov. Ani z aplikácií, účtovných a informačných systémov, v ktorých dodávateľ žalobcu vystavoval jednotlivé doklady, žalobca nemohol žiadnym spôsobom vedieť, že jeho dodávateľ nie je štandardný a obchodný vzťah s ním môže byť poznačený podvodom. Sú to len čisté špekulácie prvostupňového orgánu prebraté žalovaným. Žalobca nenesie žiadnu zodpovednosť za tieto skutočnosti ani za to, že jeho dodávateľ nepreukázal, že tovar, ktorý dodal žalobcovi, nadobudol v dobrej viere. Ku všetkým týmto argumentom prvostupňového správneho orgánu sa žalobca v odvolaní vyjadril, avšak žalovaný sa s týmito vyjadreniami nevysporiadal.

12. Podľa žalobcu sú nezmyselné tvrdenia žalovaného, ktoré majú preukazovať údajnú vedomosť žalobcu o daňovom podvode, akými sú napr. poukazovanie na zrýchlenú platbu na str. 18 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia (ktorá je pritom vo vzťahu k DPH absolútne irelevantná a nemá žiadny vplyv na veľkosť odpočtu, prípadne jeho rýchlejšie vyplatenie) alebo na vyhotovenie dokladov v rôznych účtovných programoch (absurdná je predstava, že konatelia slovenských firiem začnú kontrolovať, v akých programoch je vyhotovený účtovný doklad).

13. Pokiaľ ide o platby od odberateľov žalobcu, ktoré boli realizované spoločnosťou Turbado LLC, podľa žalobcu nejde o nič neobvyklé a každá platba bola vždy jasne identifikovaná, preto nemal dôvod ju preverovať. Štatutárny orgán žalobcu G. H. I. vykonáva funkciu konateľa aj v spoločnosti ROTEX ELEKTRO s.r.o. s ročným obratom oscilujúcim okolo hranice 2 mil. EUR, čomu zodpovedá aj obrovské množstvo faktúr. Štatutárny orgán musí v prvom rade riešiť faktúry, ktoré mu zo strany odberateľov neboli uhradené a jeho pozornosť sa preto sústreďuje najmä týmto smerom. Nie je možné očakávať, že konateľ bude okrem neuhradených faktúr osobitne preverovať uhradené faktúry, takéto konanie nie je obvyklou praxou. O zmluve zo dňa 01. 10. 2015 uzavretej medzi spoločnosťami Turbado EU LLC a HB ELEKTRO žalobca nevedel a tieto skutočnosti nemohol zistiť ani z informácií uvedených na jeho účte, a preto v tomto smere nebol žiadny dôvod k pochybnostiam z jeho strany. Z účtu vyplývala len skutočnosť, že platba bola hradená z účtu inej spoločnosti, čo nie je neobvyklé. Žalobca v odvolaní zopakoval, že uvedená zmluva ho nezaväzuje, keďže nie je jej účastníkom a ani nepreukazuje, že by žalobca prevádzal vlastnícke právo na niekoho iného ako HB ELEKTRO s.r.o.; tovar si od žalobcu objednávala vo svojom mene spoločnosť HB ELEKTRO s.r.o. a žalobca na základe objednávky tovaru previedol vlastnícke právo na spoločnosť HB ELEKTRO s.r.o., čím zo strany žalobcu boli splnené povinnosti predpokladané § 43 zákona o DPH pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

14. Podľa žalobcu je zavádzajúce a nepravdivé tvrdenie daňových orgánov, že tým, že žalobca pripúšťa, že mohol byť účelovo vlákaný do podvodného reťazca a je v tomto prípade poškodeným subjektom, nepriamo priznáva, že si dostatočne nepreveril svojich obchodných partnerov ešte pred začatím spolupráce a konal neobozretne. Žalobca uvedené pripustil len na základe skutočností, ktoré zistil z výsledkov daňovej kontroly, avšak tieto informácie pred začatím daňovej kontroly nemal a ani ich nemal ako získať. Žalobca je subjektom podnikateľským a nie štátnym úradom. Uvedené neznamená, že konal neobozretne, alebo že by si svojich zmluvných partnerov v čase realizácie obchodu nepreveril, ale len to, že takéto preverenie, v rozsahu ako ho považuje za potrebné prvostupňový orgán, zo strany podnikateľského subjektu ani nie je možné. Nie je totiž zrejmé, akým konkrétnym spôsobom mal žalobca odhaliť, že p. J. po pripísaní finančných prostriedkov na účet ním ovládanej spoločnosti tieto neodvedie štátu, ale použije vo svoj osobný prospech. Žalovaný, na základe zistení prvostupňového orgánu, mal jasne definované, u koho došlo k daňovému úniku, že tento únik nebol u žalobcu, ale u spoločností MAKADAR a NOMS Slovensko s.r.o. Žalobca nevedel a ani nemal ako zistiť, že tieto subjekty si neplnia daňové povinnosti, ani ako dodávateľ žalobcu naloží so sumou, ktorú mu žalobca za dodanie tovaru zaplatil. Tiež nemohol vedieť, aké platby pre dodávateľov má spoločnosť MAKADAR na účte evidované a aké faktúry uviedla v kontrolnom výkaze. Za konanie tretích osôb žalobca nenesie žiadnu zodpovednosť. Žalobca nemal žiadnu možnosť nahliadnuť alebo preveriť účtovníctvo svojho dodávateľa, nemohol objektívne zistiť, aké účtovné doklady má jeho dodávateľ vo svojom účtovníctve, prípadne akým spôsobom svoje účtovníctvo vedie.

15. Žalobca vyjadril presvedčenie, že vyhodnotenie výpovede svedka A. B. žalovaným je zarážajúce a svedčí o nezákonnosti a zrejmej účelovosti postupu žalovaného. Prvostupňový orgán ohľadom výpovede A. B. uviedol tie isté závery, ktoré uvádzal v predchádzajúcich rozhodnutiach a tieto závery (t. j. postup prvostupňového orgánu pri uskutočnení a vyhodnotení tejto svedeckej výpovede) žalovaný považoval za nedostatočné (okrem rozhodnutia č. 102724629/2022, ktoré však bolo zrušené rozhodnutím správneho súdu) a nesúladné so základnými zásadami daňového konania, a to najmä v nadväznosti na závery

prvostupňového orgánu o vedomosti žalobcu o účasti na podvodnom konaní práve z dôvodu spolupráce s p. B.. Napriek tomu ich v napadnutom rozhodnutí považuje za správne, aj keď k žiadnemu dokazovaniu, k zmene skutkového stavu, k zmene ani doplneniu záverov prvostupňového orgánu v tomto smere (viď str. 19, ods. 3, 4 a str. 33-39 rozhodnutia č. 101115535/2020; str. 21-24 rozhodnutia č.101687587/2021) oproti stavu, ktorý bol pri vydávaní predchádzajúceho rozhodnutia žalovaného, nedošlo.

16. Žalobca vyjadril presvedčenie, že žalovaný si osvojil závery prvostupňového orgánu, hoci tieto boli arbitrárne a nerešpektovali závery vyslovené v rozhodnutí správneho súdu vydanom v tejto veci (sp. zn. 13S/19/2022 - 215), ani v predchádzajúcom rozhodnutí žalovaného (č. 102724629/2022 zo dňa 05. 10. 2022). Žalovaný sa vôbec nevysporiadal s argumentáciou žalobcu uvedenou v odvolaní. Z uvedeného dôvodu má žalobca za to, že postup žalovaného, ktorý v tej istej veci (ako aj veciach súvisiacich - týkajúcich sa iných zdaňovacích období u žalobcu) dospel k rozličným záverom (na podklade rovnakých skutkových okolností), zásadným spôsobom narúša princíp právnej istoty. Takýto postup je prekvapivý a nezákonný. Napadnuté rozhodnutie neobsahuje všetky úvahy ohľadne skutočností, ktoré boli podstatné pre rozhodnutie vo veci, vrátane toho, ako sa správny orgán vysporiadal s argumentmi a návrhmi účastníka konania, ani na základe akých skutočností žalovaný pri rozhodovaní nezohľadnil žalobcom v konaní predložené dôkazy.

17. Žalobca namietal, že daňové orgány zamieňajú skutočnosti, ktoré mohol žalobca zákonným spôsobom zistiť pred začatím obchodovania, so skutočnosťami, ktoré vyšli najavo počas konania a na základe informácií, ku ktorým má prístup len správca dane a nie žalobca ako podnikateľský subjekt. Samotný prvostupňový orgán na jednej strane označuje podvodné konanie za sofistikované a k jeho preverenіu si opakovane vyžadoval predĺženie zákonom stanovených lehôt, a na druhej strane tvrdí, že toto konanie mal žalobca predvídať už v čase pred samotným začatím obchodovania, keď k nemu ešte ani len nedošlo. Žalobca zdôraznil, že jedinou možnosťou ako si preveriť dodávateľa, boli na jeho strane len verejne prístupné databázy, t. j. stránka finstat, kde si dodávateľa riadne preveril, pričom údaje tam prístupné nevykazovali žiadne podozrivé okolnosti, z ktorých by bolo možné odvodiť, že spoločnosť bude v budúcnosti zneužitá na spáchanie daňového podvodu. Samotná realizácia dodávok a odberov tovaru riadne fungovala, pričom toto sú skutočnosti, ktoré žalobca ako podnikateľský subjekt v rámci svojho podnikateľského rizika skúma najviac. Tovar bol dodávaný, dokonca aj žalobcova reklamácia týkajúca sa tovaru s poškodeným obalom bola riadne vybavená a dobropisovaná. Na druhej strane, žalobcove dodávky boli tiež riadne prevzaté a uhradené. Žalobca nemal k dispozícii účtovníctvo svojich dodávateľov a ani nemal legálnu možnosť ho získať. Žalobca preto nemohol vedieť, aké faktúry zakladá jeho dodávateľ do svojho účtovníctva. K samotnému založeniu týchto faktúr pritom podľa zistenia správcu dane došlo až po začatí obchodov, takže opäť ide o skutočnosť, ktorú žalobca nemohol žiadnym spôsobom pred začatím obchodovania zistiť.

18. Žalobca vyjadril presvedčenie, že bolo porušené jeho právo na vrátenie DPH, hoci splnil všetky podmienky a o účasti na daňovom podvode nevedel a ani vedieť nemohol. Prvostupňový orgán svojím postupom narúša systém neutrality dane, keď vyrubuje daň na tom mieste reťazca, kde k podvodu nedošlo a subjekty, ktoré z neodvedenia dane skutočne profitovali a daň do štátneho rozpočtu neodviedli (MAKADAR) necháva bez povšimnutia. Zo strany žalobcu došlo k splneniu všetkých jeho daňových povinností a zaplateniu predmetnej DPH jeho dodávateľovi (čo je preukázané príslušnými účtovnými dokladmi a výpismi z účtov), na ktorej odpočítanie na vstupe mu vznikol nárok podľa § 49 zákona o DPH. Ďalej podľa žalobcu došlo k porušeniu § 3 ods. 1, 2, 3, § 24 ods. 2, § 63 ods. 5 daňového poriadku, keďže daňové orgány nevychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a nepostupovali v súlade so zásadou materiálnej pravdy, ale išli vo svojich úvahách contra legem, keďže v danom prípade účasť žalobcu na prvostupňovým orgánom tvrdenom podvode preukázaná nebola, a to ani v rovine potenciálnej vedomosti. Postoj prvostupňového orgánu, prebratý žalovaným, ktorý tvrdí, že bol spáchaný daňový podvod a má preukázané, že k nemu došlo neodvedením dane v spoločnosti MAKADAR, ktorej konateľ použil finančné prostriedky pre svoju osobnú spotrebu a zároveň miesto tejto spoločnosti sankcionuje jej odberateľa (t. j. žalobcu) je nepochopiteľný, nakoľko napomáha krytiu daňového podvodu. V danom prípade tiež nie je preukázané, že išlo o dodávky, kde boli vopred známi dodávatelia a odberatelia. Tvrdenie prvostupňového orgánu, že ak by nebol dodržaný vopred dohodnutý reťazec, tovar by bol predaný v tuzemsku a nie v EÚ a kontrolovanému daňovému subjektu by vznikla daňová povinnosť, nie nadmerný odpočet, je len jeho ďalšou účelovou špekuláciou. Prvostupňový orgán dokonca označuje žalobcu za posledný článok podvodného reťazca a uvádza, že vyplatením nadmerného odpočtu by žalobca spôsobil ujmu štátu, no tieto tvrdenia sú v rozpore so zisteniami

prvostupňového orgánu, keďže z vykonaného dokazovania je zrejmé, že štátny rozpočet poškodila spoločnosť MAKADAR (nie žalobca). Podľa názoru žalobcu došlo aj k porušeniu Ústavy Slovenskej republiky, a to čl. 2 ods. 2, nakoľko žalovaný (ako aj prvostupňový orgán) nekonal v súlade s ústavou, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý stanovuje zákon (najmä Správny poriadok, Zákon o verejnom obstarávaní) aj čl. 46 ods. 1. Žalovaný ako orgán verejnej moci neposkytol žalobcovi v konaní ochranu, konanie nevykazuje atribúty spravodlivého procesu, nie je ho možné považovať za objektívne a nestranné. Žalovaný konal v rozpore so zákonom, odvolaniu žalobcu nevenoval náležitú pozornosť, nevysporiadal sa s jeho argumentáciou a svoje rozhodnutie založil na dôvodoch, ktoré nemajú podklad v zistenom skutkovom stave veci, dokonca sú v priamom rozpore s ním. Postupom žalovaného došlo k porušeniu princípov právneho štátu, medzi ktoré patria princíp právnej istoty (odlišné rozhodnutia v dvoch obdobných veciach) a legitímnych očakávaní a právo na spravodlivý proces.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe a ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

19. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a navrhol, aby správny súd žalobu ako nedôvodnú zamietol. K námietkam žalobcu, týkajúcim sa aplikácie a vyhodnotenia Axel Kittel testu žalovaným v napadnutom rozhodnutí, uviedol, že žiadnym spôsobom z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nevyplýva tvrdenie žalobcu, že žalovaný Axel Kittel test „vykladá v tom zmysle, že správcovi dane stačí dokázať existenciu daňového podvodu a následne sa musí daňový subjekt vyviňovať"; uvedené tvrdenie žalobcu považuje žalovaný za ničím nepodložené, navyše keď ani sám žalobca neuvádza, na základe ktorých konkrétnych skutočností dospel k takémuto záveru. Za nedôvodné a ničím nepodložené označil žalovaný tvrdenia a námietky žalobcu o „neobjektívnosti a zaujatosti" žalovaného aj správcu dane a o „prispôsobení celého konania názoru o snahe žalobcu získať neoprávnený majetkový prospech v podobe nadmerného odpočtu". Ide len o tvrdenia žalobcu, ktoré nevyplývajú z konania správcu dane či žalovaného, ani z napadnutého rozhodnutia. Žalovanému nebolo zrejmé, v čom konkrétne a v ktorých iných zdaňovacích obdobiach mal dospieť k rozličným záverom, keďže aj v zdaňovacích obdobiach 2. štvrťrok 2017, júl 2017 a august 2017 dospel žalovaný (aj správca dane) k rovnakým záverom, aké sú uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia za zdaňovacie obdobie september 2017.

20. Žalobca v replike zopakoval podstatné žalobné argumenty a zdôraznil, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí vyslovene uvádza, že daňový subjekt sa musí „vyviniť", a tak neprípustným spôsobom prenáša dôkazné bremeno na žalobcu, ktorého už vopred považuje za vinného. Tieto úvahy žalovaného sú v rozpore so závermi rozsudku SD EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, nevyplývajú z odbornej literatúry ani z judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR, ale ide o účelový výklad žalovaného. Žalovaný navyše „vyviňovanie" žalobcu podložil predkladaním dôkazov, ktoré nemajú absolútne nič spoločné s bežnou podnikateľskou činnosťou a je ich preto potrebné považovať za účelové, keď napríklad od žalobcu žiadal, aby preukázal, či sa pred niekoľkými rokmi oboznamoval so stránkami spoločnosti finstat. Skutočnosti, na ktoré poukazuje žalovaný - zmena konateľa, názvu a sídla spoločnosti, pritom bez ďalšieho nie je možné automaticky vyhodnotiť ako indikátor prípravy na daňový podvod, nakoľko ide o bežné situácie. Žalobcovi bol objednaný tovar riadne dodávaný a žalobca nemal ako predpokladať, že jeho dodávateľ, resp. ďalšie spoločnosti stojace v dodávateľskou reťazci, o ktorých existencii ani nevedel, nesplnia svoje daňové povinnosti. Správca dane sa účelovo odvoláva na daňové tajomstvo, avšak jeho skutočným cieľom je zakryť fakt, že správca dane nevymáha neodvedené finančné prostriedky od subjektov, ktoré sa dopustili podvodného konania. Informácie o tom, či správca dane vymáha alebo dokonca vymohol neodvedenú daň, sú pre toto konanie podstatné, takže je nepochybné že ide o plnenie úloh podľa daňového poriadku v zmysle § 11. Tieto informácie sú dôležité pre zachovanie práv a právom chránených záujmov žalobcu, ktoré je správca dane a tiež žalovaný v zmysle ustanovení daňového poriadku povinný chrániť, takže je nepochybné, že žalobca má právo byť o týchto skutočnostiach informovaný. Ak správca dane neodvedenú daň medzičasom vymohol, tak odpadá jeho podstatný argument, že by došlo k poškodeniu štátneho rozpočtu v dôsledku neodvedenia dane.

21. Žalovaný v duplike zotrval na záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a vo vyjadrení k žalobe.

Posúdenie veci správnym súdom

22. Správny súd preskúmal zákonnosť správnou žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby (§ 134 SSP), bez nariadenia pojednávania a rozsudok verejne vyhlásil dňa 26. 11. 2025, keďže účastníci konania nariadenie pojednávania nežiadali, ani správny súd nevzhliadol žiaden dôvod na nariadenie pojednávania podľa § 107 ods. 1 SSP.

23. Správny súd vo všeobecnosti uvádza, že odpočítanie DPH môže byť obmedzené v prípadoch, ak 1) zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak 2) došlo k daňovému podvodu alebo 3) k zneužitiu práva. V zmysle ustanovení zákona o DPH, smernice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie, hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane, resp. pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty sú: a) tovar alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa), b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia plnenia), c) zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Správny súd v tejto súvislosti konštatuje, že daňové orgány nespochybnili dodanie fakturovaného tovaru (herné konzoly) žalobcovi, skutočnosť, že služby boli dodané iným platiteľom DPH, že žalobca tieto služby použil na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení, ani neuviedli, že by žalobca nepredložil požadované doklady na preukázanie deklarovaných obchodov, ktorých predmetom bolo dodanie predmetných herných konzol. Prvostupňové ani napadnuté rozhodnutie nie je založené na nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH, ale na tom, že posudzované zdaniteľné obchody žalobcu boli spojené s podvodným konaním. Odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Inštitút daňového podvodu nie je explicitne upravený v ustanoveniach zákona o DPH, ale vyplýva z iného prameňa práva - judikatúry Súdneho dvora EÚ, vykladajúcej smernicu Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

24. Pokiaľ bolo v daňovom konaní preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie odpočtu DPH, správca dane bol v prípade ďalších pochybností povinný skúmať, či došlo k daňovému podvodu. Judikatúra Súdneho dvora EÚ (viď napríklad rozsudky vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen; C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, či C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid) ako podvod na DPH označuje situácie, v ktorých jeden z účastníkov reťazca neodvedie daň a ďalší si ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Daňové orgány pri posudzovaní jednotlivých prípadov musia zrozumiteľne a presne popísať všetky skutočnosti, ktoré svedčia o tom, že došlo k podvodnému konaniu daňového subjektu. Pokiaľ správca dane preukáže objektívne skutočnosti o tom, že daňový podvod nastal, pristúpi k skúmaniu subjektívnej stránky účasti tohto daňového subjektu na podvode. Pri posudzovaní subjektívnej stránky správca dane vyhodnotí aj to, či daňový subjekt prijal primerané opatrenia na to, aby zaistil, že jeho plnenie nebude súčasťou podvodného reťazca. V tejto súvislosti dáva správny súd do pozornosti rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28. 04. 2023 (63/2023 ZNSS), sp. zn. 6Sžfk/76/2020 z 26. 10. 2022, sp. zn. 5Sžfk/17/2021 zo dňa 18. 12. 2023, v ktorých sú podrobne rozobraté podmienky posudzovania daňového podvodu podľa tzv. Axel Kittel testu.

25. Pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Kým pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, pri preukazovaní daňového podvodu leží na správcovi dane. V uvedenom prípade bol žalobcovi odopretý odpočet dane práve z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu, o ktorom mal a mohol žalobca vedieť, ak by splnil svoju prevenčnú povinnosť s cieľom uistiť sa, že sa prijatím plnení nezúčastňuje na konaní poznačenom daňovým podvodom.

26. Najvyšší správny súd SR v rozhodnutí sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28. 04. 2023, ktoré bolo uverejnené v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR č. 4/2023 pod č. 63/2023,

uviedol: „25. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C- 439/04). Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré si vo svojej rozhodovacej činnosti osvojil aj Najvyšší správny súd SR (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/52/2020 zo dňa 26. 05. 2022):
1. Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
2. Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
3. Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
4. Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?“
27. Ako bolo naznačené vyššie, dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Úlohou správcu dane je teda pri odmietnutí odpočtu DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode kladne zodpovedať vyššie uvedené otázky a aj ich preukázať. Pokiaľ ide o prvú podmienku Axel Kittel testu - existenciu daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“, správny súd dal za pravdu daňovým orgánom v tom, že v prejednávanej veci bolo splnenie tejto podmienky dostatočne preukázané a identifikované už v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane (zhrnuté bolo na strane 18) a následne jasne popísané aj žalovaným na str. 7 – 8 napadnutého rozhodnutia (odsek 3.2. tohto rozsudku). Správca dane vykonaným dokazovaním zistil obchodný reťazec (ROJANA s.r.o. › NOMS Slovensko, s.r.o. › MAKADAR s.r.o. › eGRADE s.r.o. › 1. Bird Studio Sp. Z o.o., Warszawa, Poľsko › Turbado EU LLC., USA/› 2. A.N.D.-Y.O.U. s.r.o., Ostrava, ČR › KULM LLC., USA/ › 3. HB ELEKTRO s.r.o., Praha, ČR › Turbado EU LLC., USA a ELEKTRODOME Kft. ,,v likvidácii“, Maďarsko), v ktorom identifikoval daňový únik na strane dodávateľa žalobcu - spoločnosti MAKADAR (spoločnosť MAKADAR si svoju daňovú povinnosť, ktorá jej vznikla z vystavených faktúr pre žalobcu, ponižovala prostredníctvom faktúr vystavených v mene spoločnosti NOMS Slovensko, s.r.o. za fiktívne plnenia) a taktiež na strane subdodávateľa NOMS Slovensko, s.r.o. (spoločnosť NOMS Slovensko, s.r.o. si ponižovala vzniknutú daňovú povinnosť z faktúr vystavených pre žalobcovho dodávateľa prostredníctvom faktúr vystavených spoločnosťou ROJANA s.r.o., ktorá však akúkoľvek spoluprácu poprela). Z posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik, keďže žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane, ktorá nebola do štátneho rozpočtu reálne odvedená a následne deklaroval dodanie tovaru do Českej a Poľskej republiky s oslobodením od dane, čím mu vznikol nadmerný odpočet.

28. Podľa druhej podmienky Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Daňový podvod je teda judikatúrou definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia. Narušenie daňovej neutrality v podobe daňového úniku musí byť dôsledkom cielenej snahy za účelom dosiahnutia neoprávneného daňového zvýhodnenia. Pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové zhodnotiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, pričom podľa judikatúry za znaky svedčiace o existencii daňového podvodu možno považovať napríklad existenciu sídla na virtuálnej adrese, nezverejňovanie účtovných závierok, absenciu písomnej zmluvy pri rozsiahlom obchode, podozrivo nízke marže, neobvyklé ceny, neštandardnú formu úhrady vysokej kúpnej ceny v hotovosti, neštandardné časové okolnosti transakcie, obchodovanie s rizikovou komoditou, jednorazové obchody, sporné oprávnenie štatutárneho orgánu resp. splnomocnenej osoby subjektu zúčastneného na transakcii. Daňové orgány v preskúmavaných rozhodnutiach identifikovali objektívne okolnosti, ktoré nasvedčujú spáchaniu daňového podvodu a zhrnutie najpodstatnejších z týchto okolností je uvedené v napadnutom rozhodnutí na str. 7-8 (odsek 3.2. tohto rozsudku). Správny súd nebude tam uvedené skutočnosti opakovať, keďže sú účastníkom konania známe a neboli predmetom konkrétnych žalobných námietok. Správny súd sériu v preskúmavaných rozhodnutiach uvedených dôkazov a indícií považuje vo svojej spojitosti za dostatočnú pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade vo vzťahu k obchodom s dodávateľom MAKADAR nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia.

29. Pokiaľ ide o tretiu podmienku Axel Kittel testu, teda či bol posudzovaný zdaniteľný obchod daňového subjektu s podvodným konaním spojený, uvedenú otázku je potrebné zodpovedať takisto kladne. V posudzovanom prípade došlo k neodvedeniu dane priamo u bezprostredného dodávateľa žalobcu (MAKADAR) a uplatneniu nároku na odpočet samotným žalobcom.

30. Vo vzťahu k preukázaniu prvej až tretej podmienky Axel Kittel testu daňového podvodu správny súd poukazuje aj na odsek 17. odôvodnenia rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/19/2022 - 215 zo dňa 06. 07. 2022 (vydaného vo veci preskúmania skoršieho rozhodnutia žalovaného zo dňa 16. 02. 2022 v tej istej daňovej veci žalobcu), kde krajský súd konštatoval, že správca dane preukázal sofistikovaný daňový podvod v obchodnom reťazci, ktorého súčasťou bol aj žalobca. S týmito závermi sa stotožňuje aj správny súd.

31. Podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu. Splnenie subjektívnej stránky opäť preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. Ako správne konštatovali daňové orgány, v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyviniť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (viď rozsudky Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 65, a Stroj trans, C-642/11, bod 50). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (viď rozsudky Teleos a i., C-409/04, body 65 a 68, ako aj Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 54).

32. Správny súd sa stotožňuje so záverom daňových orgánov, že objektívne zistené okolnosti (zhrnuté v prvostupňovom rozhodnutí na str. 42-45 a v napadnutom rozhodnutí na str. 8 – 12, 14 – 15, 17 - 18) jednoznačne nasvedčovali podozrivosti transakcií, pre ktoré mohol mať žalobca vedomosť o daňovom podvode vo vzťahu k dodávateľovi MAKADAR, ako aj nedostatočnej obozretnosti žalobcu, aby svojej účasti na daňovom podvode zabránil. Za kľúčové považoval správny súd (rovnako ako daňové orgány) nasledovné skutočnosti. Žalobca si preveril dodávateľa MAKADAR pred začatím obchodnej spolupráce len formálne cez internetovú stránku finstat a aplikáciu Gnosus, žiadne iné prijaté opatrenia žalobca ani netvrdil. Od svojho vzniku dňa 15. 11. 2013 do 05. 08. 2017 spoločnosť MAKADAR dvakrát zmenila svoje obchodné meno, adresu sídla a taktiež aj konateľov (názov MAKADAR s.r.o. bol tretí názov v poradí); krátko pred začatím obchodnej spolupráce sa konateľom spoločnosti MAKADAR stal Martin Karička (začiatok funkcie konateľa dňa 24. 07. 2017, v obchodnom registri zapísané dňa 05. 08. 2017); spoločnosť MAKADAR od svojho vzniku v roku 2013 nedosahovala žiadne tržby, od svojho vzniku do roku 2016 bola v strate (hoci „len“ v stovkách EUR); žiadny z účastníkov obchodných vzťahov (dodávateľ, odberatelia, žalobca) nepožadoval pred uskutočnením obchodných transakcií vyhotoviť písomnú zmluvu, v ktorej by boli dohodnuté konkrétne podmienky, i keď išlo o nezanedbateľné množstvá tovaru (s ohľadom na zistené tržby žalobcu v zdaňovacích obdobiach pred začatím obchodovania s hernými konzolami); konatelia spoločností sa pred obchodnou spoluprácou osobne nikdy nestretli; žalobca pristúpil na to, aby za neho voči obchodným partnerom vystupoval „známy“ konateľa žalobcu p. A. B., pričom doposiaľ žiadnu pomoc pri obchodných transakciách s obdobným tovarom nepotreboval; konateľ žalobcu p. H. podnikateľskú činnosť vykonáva viac ako 15 rokov (ROTEX ELEKTRO s.r.o.), pričom umožnil „známemu“ p. B. vyhotovovať v mene žalobcu účtovné a daňové doklady týkajúce sa herných konzol v účtovnom programe žalobcu, t. j. A. B. vedel, kedy a kde sa tovar nachádza, odkiaľ a kam má ísť, o čom bol konateľ žalobcu uzrozumený (podpisoval všetky doklady); konateľ žalobcu si nepamätal, kedy začala obchodná spolupráca so spoločnosťou MAKADAR, ani nevedel uviesť relevantný dôvod, prečo začal obchodovať s hernými konzolami; personálna prepojenosť A. B. s obchodnými zástupcami dodávateľskej spoločnosti aj odberateľských spoločností; na strane dodávateľa (aj na strane odberateľov) išlo o obchody bez písomnej zmluvy s dohodnutými obchodnými podmienkami, existovali len objednávky. Nemožno sa stotožniť so žalobcom, že vyššie popísané skutočnosti sú len domnienkami a špekuláciami daňových orgánov, nakoľko tieto skutočnosti jasne vyplývajú z rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane (popísaného najmä str. 4 – 17, 22 - 26 prvostupňového rozhodnutia).

33. V tejto súvislosti je nutné reagovať na žalobné námietky, v ktorých žalobca spochybňoval jednotlivé daňovými orgánmi popísané okolnosti, ktoré podľa nich mali vzbudiť žalobcovu pochybnosť o obchodnej spolupráci s dodávateľom MAKADAR. Je pravdou, že žiadna z okolností popísaných daňovými orgánmi by sama osebe nebola spôsobilá dôvodne vzbudiť pozornosť žalobcu, avšak popísané skutočnosti v súhrne takúto pochybnosť u žalobcu vyvolať mali, ak by postupoval obozretne. Nemožno sa stotožniť s tvrdením žalobcu, že o spoločnosti MAKADAR z dostupných údajov nevyplývali žiadne podozrivé informácie v čase začatia ani počas obchodnej spolupráce a že ani jej ekonomická nečinnosť a absencia zamestnancov nemohla vyvolať podozrenie žalobcu, pričom na Slovensku je takých spoločností veľa a neznamená to, že páchajú daňové podvody. Podľa názoru správneho súdu obozretný podnikateľ sa neuspokojí len s formálnym preverením obchodného partnera z verejne dostupných zdrojov (finstat, prípadne aplikácia Gnosus), ale starostlivo zvažuje zistené informácie vo vzájomných súvislostiach. To, že spoločnosť je ekonomicky neaktívna a tesne pred začatím spolupráce zmení obchodný názov a konateľa, pričom nejde o spoločnosť známu v oblasti obchodovania s predmetným tovarom (herné konzoly), a zároveň táto spoločnosť telefonicky osloví na spoluprácu kontrolovaný daňový subjekt (ktorý taktiež s predmetným tovarom predtým bežne neobchodoval a nie je v tejto oblasti známym obchodníkom), nemožno považovať za bežné okolnosti nadviazania obchodnej spolupráce. O to viac mal žalobca byť ostražitý a nepristúpiť na obchodnú spoluprácu bez iniciovania osobného stretnutia s konateľom dodávateľa MAKADAR a bez uzavretia písomnej zmluvy, v ktorej by boli dohodnuté konkrétne podmienky obchodnej spolupráce. Žalobca netvrdil, že sa snažil o spoločnosti MAKADAR získať si referencie od iných účastníkov na trhu, viac informácií o predmete jej činnosti, konateľovi, obchodných priestoroch a zamestnancoch, ani že sa pokúšal nájsť a prehliadnuť si internetovú stránku spoločnosti, že by akokoľvek skúmal, či bola ponúkaná cena za tovar primeraná a zodpovedajúca trhovým podmienkam, a to všetko za účelom, aby sa uistil, že sa nebude zúčastňovať na daňovom podvode. Konateľ žalobcu len uviedol, že si svojich obchodných partnerov preveruje cez systém (Gnosus), kde uvedie IČO a e-mailom dostane informácie o spoločnosti, no ani toto tvrdenie nepreukázal. Dôvodil, že od začatia obchodnej spolupráce s dodávateľom do času, kým ho správca dane na preukázanie preverenia dodávateľa vyzval, ubehlo niekoľko rokov a po takej dobe nemožno predložiť dôkaz, že si v roku 2017 prehliadal internetovú stránku finstat, ani aké údaje zistil. Správny súd podotýka, že správca dane nepožadoval od žalobcu, aby predložil dôkaz preukazujúci, že si prehliadal v roku 2017 pred začatím spolupráce dodávateľa MAKADAR na stránke finstat, ale žiadal o uvedenie a preukázanie opatrení, ktoré žalobca vykonal s účelom zabrániť svojej účasti na daňovom podvode. Žalobca mohol predložiť napr. informácie prijaté o dodávateľovi e-mailom prostredníctvom aplikácie Gnosus, keďže tvrdil, že týmito disponoval. Prípadne mohol ozrejmiť a osvedčiť iné prijaté opatrenia, pokiaľ nejaké vykonal. Žalobca však v tomto smere neprodukoval ani žiadne tvrdenia, len jednotlivo spochybňoval správcom dane a žalovaným uvádzané skutočnosti, ktoré podľa daňových orgánov mali vyvolať ostražitosť žalobcu vo vzťahu k jeho priamemu dodávateľovi MAKADAR. Za štandardné nemožno považovať ani to, že žalobca realizáciu v podstate celých preverovaných obchodných transakcií zveril svojmu známemu p. B., ktorý v jeho mene nielen dojednával logistiku (ako tvrdil konateľ žalobcu), ale aj vystupoval ako „purchase manager“ vo vzťahu k dodávateľom a odberateľom predmetného tovaru (čo vyplýva z odpovedí na medzinárodné dožiadania) a vyhotovoval v mene žalobcu účtovné a daňové doklady týkajúce sa herných konzol v účtovnom programe žalobcu (ktoré dokumenty podpísal konateľ žalobcu, čím prejavil svoj súhlas s uvedenými obchodmi). Podľa názoru správneho súdu už v tomto odseku uvedené skutočnosti boli spôsobilé vzbudiť u primerane ostražitého obchodníka pochybnosti o obchodnej spolupráci s jeho dodávateľom. Daňové orgány v rámci subjektívneho testu daňového podvodu žalobcovi nepričítali okolnosti, ktoré nebolo možné zistiť v čase začatia spolupráce s jeho priamym dodávateľom MAKADAR. Nepožadovali od žalobcu, aby si preveril účtovníctvo svojho dodávateľa, ani údaje v jeho kontrolných výkazoch, ako mylne namietal žalobca (skutočnosti vyplývajúce z účtovných a daňových dokladov dodávateľa MAKADAR daňové orgány uvádzali vo vzťahu k objektívnemu testu daňového podvodu, nie vo vzťahu k subjektívnemu testu). Poukazovali na skutočnosti existujúce v relevantnom čase, ktorým žalobca nevenoval dostatočnú pozornosť. Hoci je možné sa stotožniť s argumentom žalobcu, že jeho tvrdenie, že mohol byť účelovo vlákaný do podvodného reťazca a je v tomto prípade poškodeným subjektom, nemožno interpretovať ako priznanie, že si dostatočne nepreveril svojich obchodných partnerov ešte pred začatím spolupráce a konal neobozretne; na tomto konštatovaní daňové orgány svoje rozhodnutia nezaložili. Uvedené použili (hoci nesprávne) len na podporu vyššie uvedených relevantných preukázaných skutočností. Taktiež poukazovanie daňových orgánov na zrýchlenú platbu alebo na vyhotovenie dokladov dodávateľom v rôznych účtovných programoch bolo len podporným argumentom, vzťahujúcim sa na objektívnu stránku

daňového podvodu, na týchto okolnostiach však nebola založená možná vedomosť žalobcu o daňovom podvode.

34. Taktiež nemožno prisvedčiť námietkam žalobcu týkajúcim sa realizácie platieb od odberateľov žalobcu spoločnosťou Turbado LLC. Takéto platby v bežnom obchodnom styku podľa názoru správneho súdu nie sú štandardom a mali by vzbudiť na strane žalobcu pozornosť, najmä v tomto prípade, kedy žalobca už z predchádzajúcich zdaňovacích období disponoval informáciou, že platby v mene jeho odberateľov uhrádza spoločnosť Turbado LLC. Daňové orgány netvrdili, že samotný konateľ žalobcu mal osobne tieto platby preverovať. Pokiaľ je vedením účtovníctva poverená iná osoba, táto osoba mala na to konateľa upozorniť a konateľ žalobcu mal zvážiť, či zistená skutočnosť je relevantná a či je úhrada platby spoločnosťou odlišnou od odberateľa bežná a či prípadne nevzbudzuje pochybnosti o odberateľovi a tieto konzultovať aj s osobou p. B., ktorý obchody s odberateľmi dojednával a prípadne si preveriť, kto za dotknuté spoločnosti konal. Pokiaľ sa žalobca uspokojil s tým, že namiesto odberateľov mu platia iné spoločnosti, bez akejkoľvek vedomosti o dôvode takejto platby, nemožno jeho postup považovať za obozretný. Táto skutočnosť však v prejednávanej veci bola daňovými orgánmi predostretá len na dokreslenie neštandardnosti obchodnej spolupráce aj na strane odberateľov, ktorí boli personálne prepojení s dodávateľom - p. I. J. vystupoval v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach (jún 2017 až august 2017) v pozícii zástupcu priameho dodávateľa (Black Dragon Distribution s.r.o.) a zároveň menovaný vystupoval aj za odberateľov (v období jún 2017 až september 2017 za spoločnosti HB ELEKTRO s.r.o. a A.N.D.-Y.O.U. s.r.o.).

35. Vychádzajúc najmä z vyššie uvedených (ako aj ďalších) správcom dane už v prvostupňovom rozhodnutí identifikovaných skutočností, ktoré mali dôvodne vzbudiť pozornosť žalobcu pri dojednávaní obchodov s dodávateľom MAKADAR, sa žalobcom tvrdené vykonané lustrácie cez internetovú stránku finstat a aplikáciu Gnosus javia ako nedostatočné a formálne. Správca dane vytýkal žalobcovi neopatrnosť vo vzťahu ku konkrétnym skutočnostiam, o ktorých mal žalobca preukázateľne vedomosť. Nevytýkal však nedostatočné vykonanie lustrácií. Nemožno dať za pravdu žalobcovi, že len samotné vykonanie lustrácií spoločnosti MAKADAR vo verejne dostupných registroch malo byť dostatočným opatrením na zabránenie účasti žalobcu na daňovom podvode. Len tvrdenie žalobcu, že nevie o personálnom prepojení dodávateľských a odberateľských spoločností v reťazci, že nevedel o podvodnom reťazci a že nezískal žiadny majetkový prospech, nie je spôsobilé vyvrátiť správcom dane identifikované a preukázané skutočnosti, ktoré žalobcovi boli známe a ktoré mali vyvolať vyššiu mieru jeho opatrnosti pri vstupovaní do obchodného vzťahu s dodávateľom MAKADAR.

36. Žalobca tiež nedôvodne namietal, že žalovaný nesprávne aplikuje Axel Kittel test daňového podvodu tak, že správcovi dane stačí dokázať existenciu daňového podvodu a následne sa musí daňový subjekt „vyviňovať“, v dôsledku čoho žalovaný nesprávne prenáša dôkazné bremeno na žalobcu. Správny súd uvádza, že daňové orgány nepostupovali pri zodpovedaní štvrtej otázky Axel Kittel testu tak, ako mylne tvrdí žalobca. Daňové orgány na základe súhrnu objektívne zistených a preukázaných skutočností, uvedených v predchádzajúcich odsekoch tohto rozsudku, dospeli k záveru, že osoba priameho dodávateľa žalobcu (MAKADAR) bola pochybná a že zdaniteľný obchod sa javil ako podozrivý. Následne pristúpili k hodnoteniu, či žalobca prijal opatrenia, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej transakcie neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, pričom určenie opatrení závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej (pozri v tomto zmysle rozsudky SD EÚ C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Správca dane v tejto súvislosti dal žalobcovi možnosť, aby sa „vyvinil“ z daňového podvodu a preukázal prijatie takých opatrení. Žalobca však okrem tvrdenia, že si svojho dodávateľa pred začatím spolupráce preveril na stránke finstat a v aplikácii Gnosus, iné prijaté opatrenia ani neuviedol. Ani v správnej žalobe žalobca neargumentoval, že by prijal konkrétne opatrenia na zamedzenie svojej účasti na daňovom podvode, s výnimkou lustrácií vo verejne dostupných registroch. Preto nemožno vyčítať daňovým orgánom, že prijali záver, že žalobca neprijal dostatočné rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode. Správny súd považuje za nedôvodnú námietku žalobcu, že daňové orgány na neho prenášali dôkazné bremeno, ktoré ho nemalo zaťažovať. Správca dane vykonal z vlastnej iniciatívy rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia sporných obchodných transakcií, pričom požadoval od žalobcu len to, aby preukázal prijatie opatrení na zamedzenie svojej účasti na daňovom podvode a v tomto rozsahu zaťažuje dôkazné bremeno práve žalobcu (kontrolovaný daňový subjekt).

37. Správny súd konštatuje, že v predmetnom prípade daňové orgány uniesli dôkazné bremeno a splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu preukázali. Vo svojich rozhodnutiach identifikovali také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný, aj že žalobca o ňom mal a mohol vedieť. Naopak, žalobca nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie svojej účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie DPH nestratil.

38. Žalobca formuloval aj námietky týkajúce sa porušenia predpisov o konaní pred správcom dane. Tvrdil, že správca dane konal nezákonne a účelovo pri vyhodnocovaní výpovede svedka A. B., keď uviedol tie isté závery, ktoré uvádzal v predchádzajúcich rozhodnutiach, hoci tieto závery žalovaný považoval v predchádzajúcich rozhodnutiach za nedostatočné a nesúladné so základnými zásadami daňového konania, a to najmä v nadväznosti na závery prvostupňového orgánu o vedomosti žalobcu o účasti na podvodnom konaní práve z dôvodu spolupráce s p. B., pričom nedošlo k zmene skutkového stavu, ktorý bol pri vydávaní predchádzajúceho rozhodnutia žalovaného. Správny súd uvádza, že daňové orgány nevyhodnotili výpoveď svedka B. tým spôsobom, že by preukazovala vedomosť žalobcu o daňovom podvode. Daňové orgány pričítali žalobcovi, že zveril celú realizáciu preverovaných obchodných transakcií svojmu známemu p. B., ktorý bol personálne prepojený s osobami konajúcimi v mene odberateľov (i dodávateľa), pričom prenechanie realizácie obchodov osobe „známeho“, ktorý nie je zamestnancom kontrolovaného daňového subjektu, ani nie je poverený v jeho mene konať, nie je v obchodnom styku obvyklé a nesvedčí primeranej obozretnosti žalobcu. Žalobca ďalej v konkrétnostiach nerozviedol svoju námietku týkajúcu sa vyhodnotenia svedeckej výpovede p. B., preto správny súd nemal možnosť toto hlbšie preskúmať.

39. Ďalej žalobca namietal, že žalovaný si osvojil závery prvostupňového orgánu, ktoré nerešpektovali závery vyslovené v rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/19/2022 - 215 vydanom v tejto veci, ani v predchádzajúcom rozhodnutí žalovaného (č. 102724629/2022 zo dňa 05. 10. 2022) a že postup žalovaného, ktorý v tej istej veci (ako aj veciach súvisiacich - týkajúcich sa iných zdaňovacích období u žalobcu) dospel k rozličným záverom (na podklade rovnakých skutkových okolností), zásadným spôsobom narúša princíp právnej istoty. Správny súd sa nestotožnil so záverom, že žalovaný konal v rozpore s právnym názorom vysloveným v rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/19/2022 - 215, nakoľko krajský súd žalovanému vytkol, že žalovaný (aj správca dane) rozhodol predčasne, keď pre záver o vedomosti, resp. možnej vedomosti žalobcu o preukázanom podvodnom konaní nemal dostatok dôvodov, teda že odôvodnenie preskúmavaného rozhodnutia žalovaného bolo nedostatočné. Žalovaný však v napadnutom rozhodnutí už jasne a v dostatočnom rozsahu identifikoval skutočnosti (popísané vyššie v odôvodnení tohto rozsudku), ktoré ho viedli k udržateľnému záveru, že žalobca o daňovom podvode mohol vedieť a zároveň že neprijal dostatočné rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie svojej účasti na daňovom podvode. V predmetnej veci nebolo nevyhnutné vykonať ďalšie dokazovanie na to, aby daňové orgány mohli prijať uvedený záver, postačovalo jasne identifikovať relevantné skutočnosti vyplývajúce z už vykonaného dokazovania a nasvedčujúce, že žalobca mohol vedieť, že prijatím plnení od svojho dodávateľa MAKADAR sa zúčastní na plnení poznačenom daňovým podvodom. Žalovaný v tejto veci (ani v iných zdaňovacích obdobiach) na podklade rovnakých skutkových okolností nedospel k rozličným záverom (keď aj v iných kontrolovaných zdaňovacích obdobiach roka 2017 – 2. štvrťrok 2017, júl 2017 a august 2017 na podklade obdobných skutkových okolností prijal rovnaký záver o možnej vedomosti žalobcu o podvodnom konaní pri dodržaní primeranej obozretnosti). Pokiaľ ide o predchádzajúce rozhodnutia žalovaného v tejto veci, žalovaný v nich nevyjadril záver, že nedošlo k podvodnému konaniu, ani že by žalobca nebol účastný na reťazci poznačenom daňovým podvodom, ani že by o tomto podvodnom konaní nemohol vedieť alebo že by bolo preukázané, že žalobca prijal dostatočné opatrenia na zamedzenie svojej účasti na daňovom podvode. Žalovaný zrušil predchádzajúce rozhodnutia správcu dane primárne z dôvodov, ktoré správca dane v ďalšom konaní odstránil (a tieto dôvody nie sú predmetom prieskumu správneho súdu v prejednávanej veci – správny súd nepreskúmava zrušené rozhodnutia). Preto správny súd ani uvedenú námietku porušenia princípu právnej istoty nevzhliadol ako dôvodnú.

40. Súdny prieskum zákonnosti správneho rozhodnutia je ovládaný dispozičnou zásadou. Rozsah súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu je daný žalobnými dôvodmi nezákonnosti (s výnimkou prípadov uvedených v § 134 ods. 2 SSP). Správny súd nie je oprávnený za žalobcu všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia konkretizovať podľa zistení z obsahu administratívneho spisu a napadnutých rozhodnutí, ani žalobné dôvody nezákonnosti podľa týchto zistení dopĺňať. Z toho plynie, že všeobecne uplatnené námietky nezákonnosti v rámci žalobných

bodov neumožňujú správnemu súdu uskutočniť prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia, pretože práve rozsahom a dôvodmi žaloby je súd pri prieskume limitovaný a súčasne aj vedený (§ 134 ods. 1 SSP). Žalobca v žalobe uplatnil viacero všeobecne formulovaných námietok nezákonnosti, keď bez bližšieho ozrejmenia namietal, že napadnuté rozhodnutie i prvostupňové rozhodnutie je nezákonné, nesprávne, nepreskúmateľné, nedostatočne odôvodnené, zmätočné a vnútorne rozporné; žalovaný náležite nepreskúmal zákonnosť postupu a rozhodnutia správcu dane, prehliadol závažné pochybenia správcu dane; nevysporiadal sa so všetkými žalobcom v odvolaní namietanými skutočnosťami; nezobral do úvahy všetko, čo v konaní vyšlo najavo; žalovaný pri rozhodovaní nezohľadnil žalobcom v konaní predložené dôkazy; závery rozhodnutia sú nelogické a rozporné so zisteným skutkovým stavom veci; celé konanie predchádzajúce napadnutému rozhodnutiu bolo poznačené neobjektívnosťou a zaujatosťou správcu dane a žalovaného voči žalobcovi, ktorí si už na začiatku konania osvojili názor, že žalobca chce získať neoprávnený majetkový prospech v podobe nadmerného odpočtu DPH a celé následné konanie prispôsobili tomuto cieľu; došlo k porušeniu § 3 ods. 1, 2, 3, § 24 ods. 2, § 63 ods. 5 daňového poriadku, keďže daňové orgány nevychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a nepostupovali v súlade so zásadou materiálnej pravdy, ale išli vo svojich úvahách contra legem, keďže v danom prípade účasť žalobcu na prvostupňovým orgánom tvrdenom podvode preukázaná nebola, a to ani v rovine potenciálnej vedomosti; došlo aj k porušeniu čl. 2 ods. 2 a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, žalovaný ako orgán verejnej moci neposkytol žalobcovi v konaní ochranu, konanie nevykazuje atribúty spravodlivého procesu, nie je ho možné považovať za objektívne a nestranné. Takto všeobecne formulované námietky neumožnili správnemu súdu na ne adresne reagovať. Žalobca vo viacerých žalobných bodoch svojej správnej žaloby predložil všeobecné konštatovania a vlastné názory týkajúce sa niektorých záverov žalovaného v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Samotný fakt, že tieto závery nie sú v súlade s jeho názormi, však nepreukazuje ich nezákonnosť. Konštatovania a názory žalobcu na nastolené otázky sú len vyjadrením všeobecného nesúhlasu s posúdením, aké žalovaný vykonal v napadnutom rozhodnutí, resp. nepodloženými tvrdeniami. Námietky žalobcu neboli nijako bližšie ozrejmené. Žalobca v niektorých žalobných námietkach uviedol závery svojho vlastného hodnotenia niektorých záverov žalovaného, čo bez vyjadrenia jasného súvisu týchto námietok so zákonnosťou napadnutého rozhodnutia (teda k otázke v čom sa žalovaný mýlil a z akých dôvodov, pokiaľ rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutom rozhodnutí), vo svojej podstate taktiež nie je ničím iným len vyjadrením nesúhlasu s hodnotením žalovaného. Vyjadrenie nesúhlasu, resp. tvrdenia bez právneho významu vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu, resp. bez navrhnutia dôkazu, ktorý by ho preukázal, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy nemôže zakladať nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Takto uplatnené žalobné dôvody neumožňovali súdny prieskum zákonnosti, pretože žalobné námietky sú nekonkrétne a všeobecné.

41. Žalobca navrhol, aby žalovaný predložil rozhodnutia, ktorými bola vyrubená neodvedená daň v spoločnostiach MAKADAR a NOMS Slovensko, s.r.o., u ktorých žalovaný tvrdí, že došlo k spáchaniu daňového podvodu a aby žalovaný preukázal, akým spôsobom vymáha neodvedenú daň od týchto subjektov, resp. od p. J., ktorý tieto finančné prostriedky použil pre svoje súkromné účely. Správny súd k dokazovaniu v správnom súdnom procese vo všeobecnosti uvádza, že v súlade s § 119 SSP vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy a nie je súdom skutkovým, ktorý zisťuje skutkový stav veci. V opačnom prípade by neprimerane zasiahol do právomoci orgánov verejnej správy. Dokazovanie má byť správnym súdom vykonané len v nevyhnutnej miere a na účely preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia. Povinnosť zistiť skutkový stav dostatočný pre rozhodnutie vo veci majú orgány verejnej správy a následkom nedostatočného zistenia skutkového stavu je zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP, nie dopĺňanie dokazovania správnym súdom. Z uvedených dôvodov správny súd nevykonal dokazovanie navrhované žalobcom. Navyše, predmetom tejto veci nie je posudzovanie postupu správcu dane pri vyrubení, resp. vymáhaní dane voči spoločnostiam MAKADAR a NOMS Slovensko, s.r.o., ale preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie o znížení sumy nadmerného odpočtu DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie vo vzťahu k žalobcovi. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že nie je úlohou daňových orgánov obnovovať daňovú neutralitu v reťazci poznačenom daňovým podvodom. Ich úlohou (v súlade s judikatúrou SD EÚ) je odoprieť daňovému subjektu odpočet DPH, pokiaľ sa preukáže, že sa zúčastnil na daňovom podvode, hoci aj z nedbanlivosti. K námietke žalobcu, že pokiaľ správca dane neodvedenú daň medzičasom vymohol, odpadá dôvod nepriznania odpočtu dane žalobcovi (vznesenej až v replike podanej po uplynutí lehoty na dopĺňanie a rozširovanie žalobných bodov) správny súd len podotýka, že v tejto veci je pre správny súd rozhodujúci skutkový stav v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP).

42. Vo vzťahu k námietkam vzneseným žalobcom v replike (zhrnutým v odseku 20. tohto rozsudku) správny súd konštatuje, že takáto argumentácia nebola súčasťou správnych žalôb a bola žalobcom prezentovaná až po uplynutí lehoty na doplnenie a rozšírenie žalobných bodov (§ 183 SSP v spojení s § 181 ods. 1 SSP), ktorá uplynula dňa 07. 02. 2024, nakoľko napadnuté rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 07. 12. 2023 a žalobca podal repliku až dňa 30. 05. 2024. Preto sa neskoro uplatnenými námietkami žalobcu správny súd nezaoberal.

43. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane, ako aj postupu orgánov verejnej správy, ktorý predchádzal ich vydaniu, z dôvodov uplatnených v správnej žalobe dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná, a preto ju zamietol podľa § 190 SSP.

44. Správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že žalobcovi, ktorý v konaní nebol úspešný, nepriznal právo na náhradu trov konania. Zároveň správny súd nezistil, že by boli splnené podmienky na priznanie práva na náhradu trov konania žalovanému podľa § 168 SSP, preto mu nepriznal právo na náhradu trov konania.

45. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.
4. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je potrebné podať na Správny súd v Banskej Bystrici v lehote jedného mesiaca od doručenia rozsudku. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania (ktorému správnemu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka - spisová značka, čo sa ním sleduje a podpis) 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 SSP sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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. To 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 v sociálnych veciach alebo vo veciach azylu, zaistenia a administratívneho vyhostenia podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP,
c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.