Súd:	Správny súd v Bratislave
Spisová značka:	BA-6S/78/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu:	1021200564
Dátum vydania rozhodnutia:	05. 06. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Ina Šingliarová
ECLI:	ECLI:SK:SpSBA:2026:1021200564.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Iny Šingliarovej a členov senátu prof. JUDr. Mateja Horvata, PhD., LLM., a JUDr. Petry Šuttovej, LL.M., v právnej veci žalobcu: Tatranská mliekareň, a. s., Nad traťou 26, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 654 363, právne zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, Janka Kráľa 7, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 40 887 481, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100232423/2021 zo dňa 09.02.2021, takto

r o z h o d o l :

I. Správny súd v Bratislave žalobu zamieta.

II. Žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Predmet súdneho prieskumu

1. Predmetom správneho súdneho prieskumu je rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 100232423/2021 zo dňa 09.02.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správne daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) na základe odvolania podaného: Tatranská mliekareň, a. s. (ďalej len „daňový subjekt“ alebo „žalobca“) potvrdil rozhodnutie Úradu pre vybrané hospodárske subjekty (ďalej len „správca dane“) č. 101579587/2020 zo dňa 14.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

II. Priebeh administratívneho konania

2. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil daňovému subjektu rozdiel v sume nadmerného odpočtu 182.068,00 eur na dani z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie jún 2015, keď znížil nadmerný odpočet zo sumy 257.344,13 eur na sumu 74.656,13 eur.

3. Správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január až október 2015 a december 2015, o ktorej výsledku vyhotovil Protokol č. 102083293/2019 zo dňa 04.09.2019. Daňová kontrola sa začala na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 30.06.2017 s určeným dňom začiatku kontroly na deň 01.08.2017.

4. V zdaňovacom období jún 2015 si daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vyhotovených spoločnosťou POOL Trade, s. r. o., Hlavná 119, 900 27 Bernolákovo, IČO: 36 655 082 (ďalej len „POOL Trade“), a to na základe 44 faktúr špecifikovaných na strane 4 a 5 prvostupňového

rozhodnutia a ktorých predmetom bolo dodanie 44-krát po 24 ton slnečnice lúpanej, solenej, spolu 1.056 ton. Daňový subjekt tovar predal zahraničnému odberateľovi HMJ Real Invest GmbH, Europaplatz 2/1/1, 1 150 Wien, IČ DPH: AT68684836 (ďalej len „HMJ Real Invest“) (faktúry špecifikované na s. 6 a7 prvostupňového rozhodnutia) ako dodanie tovaru s oslobodením od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

5. Z dôvodu nesúladu v označení tovaru požiadal správca dane o súčinnosť Štátnu veterinárnu a potravinovú správu Slovenskej republiky, či potravina „slnečnica lúpaná, solená“ podlieha registrácii u orgánu úradnej kontroly potravín podľa zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách a či bol daňový subjekt v zdaňovacích obdobiach registrovaný ako prevádzkovateľ, ktorý vykonáva veľkoobchodnú činnosť s uvedeným tovarom. Daňový subjekt neoznámil orgánu úradnej kontroly potravín tento druh vykonávanej činnosti a ani predmetnú komoditu, a preto nebol registrovaný. Z ďalšieho vyjadrenia (Regionálna veterinárna a potravinová správa [RVPS] Dunajská Streda) vyplynulo, že jej daňový subjekt oznámil, že neprevádzkuje, neskladuje a nemá prenajaté priestory na adrese Sklad v Blatnej na Ostrove, Hospodárstvo Nový dvor, a že v období od januára 2015 až do súčasnosti nemá tak daňový subjekt ako ani Sklad v Blatnej na Ostrove registráciu na žiadnu činnosť v pôsobnosti RPVS podľa zákona o potravinách. Tiež uviedla, že distribúcia potravín podlieha registrácii. Správca dane tiež zistil, že spoločnosti VM-STAVSPOL, s. r. o (prepravná spoločnosť), nebolo vydané povolenie na prevádzkovanie priestorov skladu potravín v Blatnej na Ostrove a na žiadnu činnosť v pôsobnosti RVPS nebola zaregistrovaná.

6. POOL Trade zanikla (18.09.2015) v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou DANO, s. r. o., IČO: 36 177 725 (spoločnosť bola právnym nástupcom 140 spoločností; konateľom bola osoba z USA). DANO, s. r. o., zanikla (11.04.2018) v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou Eurotransfer, spol. s r. o., IČO: 31 722 261 (konateľ: osoba z Francúzska).

7. Správca dane dospel k záveru, že obchodné transakcie daňového subjektu boli súčasťou uzatvoreného reťazca dodávok medzi:
a) Speed Line Transport – LIAN ASTON TRADE – POOL Trade – daňový subjekt – HMJ Real Invest - Speed Line Transport (od 01.06.2015 do 05.06.2015) a
b) D BAR – SUKI TRADE – POOL Trade – daňový subjekt – HMJ Real Invest – D BAR (od 08.06.2015 do 30.06.2015).
Prvý článok oboch reťazcov (Speed Line Transport, resp. D BAR) daňové povinnosti neodvádzal, pričom ďalší článok reťazca (LIAN ASTON TRADE, resp. SUKI TRADE) si daň odpočítali. Následne na to daňový subjekt tovar nadobudol od POOL Trade a deklaroval ho ako intrakomunitárne dodanie pre odberateľa HMJ Real Invest. To však reálne nenastalo, lebo tovar sa vzápätí po preprave do Gattendorfu vracal na Slovensko. Daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 a 51 zákona o DPH a zároveň si uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 tohto zákona, a tak si uplatnil nadmerný odpočet.

8. Zároveň správca dane zistil, že preprava tovaru bola realizovaná v okruhu: Okoč, areál firmy SOVEREIGN – sklad v Blatnej na Orave – prejazd cez Gattendorf (AT) - Okoč, areál firmy SOVEREIGN. Prepravu mal vykonať dopravca VM – STAVSPOL na náklady spoločnosti LIAN ASTON TRADE, kde pri vykladaní tovaru mal byť prítomný Lászlo Kriszt (konateľ LIAN ASTON TRADE), tovar sa nakladal na iné nákladné vozidlo a dopravca mal vyhotoviť vážne lístky, ale bez váženia tovaru (mali slúžiť len na skladovú evidenciu) a vykonať prepravu z Blatnej na Orave cez Gattendorf (AT) naspäť do Okoče, a to na náklady HMJ Real Invest (konateľ: tiež A. B.). V druhom reťazci to bolo rovnako, ale preprava tovaru prebehla na náklady spoločnosti SUKI TRADE (tam A. B. bol splnomocnenou osobou na konanie pri obchodoch so slnečnicou; konateľka: C. B.).

9. Napokon správca dane zistil, že platby boli realizované v okruhoch:
a) EURO FAKTORING (konateľ: László Kriszt) – daňový subjekt – POOL trade – LIAN ASTON TRADE – EURO FAKTORING, alebo
b) EURO FAKTORING – daňový subjekt – POOL trade – SUKI TRADE – EURO FAKTORING.
Platby boli takto usporiadané bez ohľadu na to, aké bolo usporiadanie účastníkov obchodu. EURO FAKTORING nevykonávala služby faktoringu, keďže platby poukázala priamo na účet platiteľa a nie dodávateľovi tovaru.

10. Z medzinárodnej výmeny informácií vyplynulo, že podľa rakúskej finančnej správy HMJ Real Invest mala sklad v Gattendorfe, ktorý bol prázdny, nepoužívaný. Spoločnosť kupovala a predávala slnečnicové semienka na Slovensku, pričom mala podozrenie, že tovar od daňového subjektu bol predaný len na papieri (cit.: „falošná transakcia!“). Nákladné vozidlá prekročili rakúsku hranicu a prepravili tovar do údajného skladu, kde boli podpísané dodacie listy, CMR, ale tovar nebol vyložený. V skutočnosti sa vozidlá s tovarom vrátili na Slovensko. Podľa rakúskej finančnej správy určite nebol tovar skladovaný a predaný v Rakúsku.

11. K hodnoteniu, či daňový subjekt mohol a mal vedieť, že sa prijatím plnenia zúčastňuje reťazca poznačeného daňovým podvodom, uviedol, že je to spojené so zisťovaním preventívnych a kontrolných opatrení. Za neštandardnú označil už tú skutočnosť, že daňový subjekt ako spoločnosť etablovaná na trhu v oblasti výroby a obchodu s mliekom a mliečnymi výrobkami, bola rakúskou spoločnosťou HMJ Real Invest oslovená na dodanie komodity, ktorá nie je pre neho charakteristická. Obchodná spolupráca s touto spoločnosťou priamo nadväzuje na predchádzajúcu spoluprácu daňového subjektu s maďarským odberateľom Agrimid-System Kereskedelmi és Szolgáltato, Kft, ktorej predmetom mala byť tiež komodita slnečnica lúpaná, solená. Spolupráca s maďarskou spoločnosťou trvala len krátky čas (máj 2014 do februára 2015) a vo februári 2015 začala krátka spolupráca (do júla 2015) s rakúskou spoločnosťou. Maďarská, resp. rakúska daňová správa uviedla, že ide o spoločnosti vysoko rizikové, resp. že pri nich ide o falošné transakcie. Nie je preto zrejmé, aké skutočnosti viedli daňový subjekt k tomu, že považoval týchto partnerov za natoľko spoľahlivých, že s nimi vstúpil do obchodov. Overenie prostredníctvom systému VIES neposkytuje informácie o dôveryhodnosti ani o doplatkoch a nedoplatkoch subjektov. Ak daňový subjekt uviedol, že si preveroval subjekty v zozname dlžníkov, tak nie je zrejmé, v akom zozname dlžníkov, keďže ide o zahraničných a nie tuzemských odberateľov.

12. Ďalej uviedol, že daňový subjekt prenechal prevádzkovateľovi skladu a D. E. (svojmu dodávateľovi) všetku činnosť ohľadom prijímania a odosielania tovaru, čím sa pozbavil možnosti mať tovar pod svojím dohľadom a preveriť ho. Sklad bol vo vlastníctve inej osoby a občasná prítomnosť poverených zástupcov nemohla urobiť povinnostiam zadosť. Ku kontrole D. E., p. B. a D. F. uviedol, že z ich výpovedí vyplynulo, že išlo o kontroly len vizuálne, resp. nevedeli, či ide o slnečnicu lúpanú alebo slnečnicu lúpanú, solenú, resp. išlo o sporadickú prítomnosť. Poukázal aj na nesplnenie registračnej povinnosti podľa zákona o potravinách. Daňový subjekt sa neuistil, ako bolo s tovarom naložené ďalej, či bol skutočne prepravený do iného členského štátu a vyložený podľa dohodnutých podmienok. Všetku prepravu vykonával výlučne dopravca VM - STAVSPOL.

13. Správca dane poukázal aj na nezrovnalosti v dôkazoch, kde nie je zrejmé, či išlo o slnečnicu lúpanú, ktorou môže byť aj krmivo, ako bolo uvedené na príjemkách tovaru na sklad, dodacích listoch, dokladoch CMR, vážnych lístkoch, odberateľských faktúrach vyhotovených pre HMJ Real Invest alebo či išlo o slnečnicu lúpanú, solenú teda potravinu, ako je uvedené na faktúrach a dodacích listoch vyhotovených dodávateľom POOL Trade. Daňovému subjektu nevadilo, že na dokladoch sa nachádzajú rozdielne názvy tovaru. Za rozporuplné označil vyjadrenia, keď na jednej strane sa daňový subjekt vyjadril, že tovar bol zabalený na palete a označený etiketou, no na strane druhej aj, že tovar bol balený v big-bagoch. Na výzvu predloženia dôkazov o tom, kto je výrobcom predmetného tovaru, sa daňový subjekt stále odvolával na dokument „Product specification BRAND FOOD Sunflower kernel producer“, ktorý označil za certifikát, avšak neuviedol, kto tento dokument vyhotovil. Tento dokument využíval aj pri iných zdaňovacích obdobiach a kde bol súčasťou kontraktov s inými dodávateľmi (MEDOS, s. r. o., ABERATO PARTNER, s. r. o.). Tento prístup daňového subjektu, ktorý je dlhodobý obchodník s potravinami, nemá podľa správcu dane žiadne logické vysvetlenie.

14. Napokon uviedol, že obchod s danou komoditou nebol pre daňový subjekt typický, obchody prebiehali vo vysokých objemoch, čo sa týka množstva, ako aj finančného objemu.

15. Poukázal aj na osobu A. B., ktorý v reťazci plnení bol na strane nepriameho dodávateľa a zároveň na strane priameho odberateľa pre daňový subjekt, o čom daňový subjekt prostredníctvom D. F. mal vedieť minimálne z dôvodu vykonávaného prieskumu trhu pre spoločnosť POOL Trade. D. F. bol od daňového subjektu pri predmetných obchodoch poverený na základe mandátnej zmluvy vykonávaním dohľadu nad realizáciou obchodov s dodávateľom (POOL Trade) a s rakúskym odberateľom a zároveň je konateľom spoločnosti DALIJA, s. r. o., spolu s G. H., ktorý je súčasne členom predstavenstva daňového subjektu. DALIJA mala pre POOL Trade vykonávať prieskum trhu, a tak

musela byť oboznámená s obchodnými aktivitami a záujmami spoločnosti POOL Trade; tá v danom čase obchodovala len so spoločnosťou LIAN ASTON TRADE, ktorej konateľom bol A. B.. Obchodnú spoluprácu s daňovým subjektom pritom inicioval práve A. B..

16. V oboch reťazcoch, ktoré tvorili uzatvorený kruh, nebol preukázaný pôvod deklarovaného tovaru, jeho výrobca, balenie tovaru a ani nebola preukázaná spotreba tovaru. Tovar nikto nereklamoval, overenie kvality či iné záruky kvality tovaru nikto nikdy nepožadoval. Daňový subjekt si svojho potenciálneho zahraničného odberateľa neobozretne preveril, resp. nezískal referencie, napríklad čím sa zaoberá, na akom trhu pôsobí, ako bude naložené s tovarom, platobná schopnosť, materiálne a personálne kapacity. Nekonal tak s riadnou odbornou starostlivosťou vyžadovanou v danom odvetví.

17. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný vymedzil obsah podaného odvolania (s. 2-10), zistený skutkový stav (s. 10-31) a napokon uviedol svoje vlastné hodnotenie (s. 31-43).

18. Podľa žalovaného ak sa preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu, môžu orgány finančnej správy neuznať právo na odpočet len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Správca dane vykonal rozsiahle šetrenie, počas ktorého nepodsunul dôkaznú povinnosť daňovému subjektu, ale sám využíval prostriedky, ktorými objasňoval skutkový stav. Správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti POOL Trade, pretože sa ukázalo, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu, o ktorom vedel, resp. mal vedieť. Bol zapojený do reťazových transakcií so znakmi karuselového podvodu. Išlo o dva obchodné reťazce. Podľa správcu dane daňový subjekt nezachoval určitú mieru obozretnosti pri vstupe do obchodných vzťahov.

19. Žalovaný zdôraznil, že daňový subjekt začal obchodovať s rakúskym odberateľom s komoditou, ktorá nie je pre neho typická, a preto bolo namieste očakávať, že si preverí svojho odberateľa, pričom preverenie len prostredníctvom IČ DPH nemožno považovať za dostatočnú a primeranú opatrnosť. Vo vzťahu k POOL Trade uviedol, že daňový subjekt sa spoľahol iba na dlhoročné vzťahy a nijako sa nezaujímal o pôvod tovaru, ktorým podľa jeho vyjadrenia mala byť potravinová komodita, a teda musel mať záujem na garancii kvality pre svojho odberateľa. Uviedol nedostatočnú kontrolu na skladoch, ktorú mal zabezpečovať mandatár F., p. E. ako konateľ dodávateľa a p. B. ako konateľ dopravcu. Kontrola označenia tovaru a overenie kvality neboli vykonané, tovar bol označovaný nejednoznačne. Ani POOL Trade bežne so slnečnicou neobchodovala. K obchodovaniu s potravinovým tovarom sa pritom viažu povinnosti podľa zákona o potravinách; nesplnenie registrácie podľa daného zákona nemá mať vplyv na odpočet dane (s čím žalovaný súhlasí), avšak toto zistenie samé osebe nebolo dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet. Z odôvodnenia vyplynulo, že správca dane poukázal na nesplnenie registračnej povinnosti pri obchodovaní s potravinárskym tovarom v kontexte so zisteniami o spornom označení tovaru, keď si daňový subjekt obstaral slnečnicu lúpanú, solenú, ale tovar ďalej predával len ako slnečnicu lúpanú, a to bez špecifikácie tovaru, overenia pôvodu a ďalších parametrov, ktoré identifikujú tovar. Tieto nepresné označenia daňový subjekt nijako nevysvetlil; vytvára to obraz o jeho nedostatočnej obozretnosti. Daňový subjekt sa nezaujímal ani o prepravu tovaru k odberateľovi. Pri zachovaní náležitej miery obozretnosti mal možnosť daňový subjekt zistiť, či obchodný reťazec, do ktorého sa svojimi transakciami zapojil, je poznačený podozrením z podvodného konania.

20. Žalovaný sa nestotožnil ani s námietkou o nesprávnom hodnotení skutkového stavu, keď daňový subjekt neposkytol žiadne dôkazy, ktoré by preukázali správnosť a opodstatnenosť jeho konania v danej veci. Námietku o možnosti zameniteľnosti tovaru dokumentom, ktorý preukazuje špecifikáciu tovaru, vyhodnotil ako neopodstatnenú. Je síce internou záležitosťou daňového subjektu ako tovar uvedie vo svojom informačnom systéme, pokiaľ chce byť však úspešný v uplatnení práva na odpočet, jeho prvoradou povinnosťou je preukázať, čo konkrétne bolo predmetom zdaniteľného obchodu a odstrániť v tomto smere pochybnosti. Nestotožnil sa s námietkou o dokazovaní v neprospech daňového subjektu argumentujúc tým, že správca dane uviedol všetky podstatné skutočnosti a zistenia. Opätovne zdôraznil, že daňový subjekt mal k obchodom pristupovať s potrebnou obozretnosťou. Napokon sa nestotožnil ani s ďalšími námietkami daňového subjektu, keď neboli špecifikované konkrétne dôkazy, výsluchy navrhnutých osôb neboli navrhnuté počas daňového ani vyrubovacieho konania, resp. neboli tieto osoby v žiadnom z vyjadrení daňového subjektu, správca dane sa nezaoberal momentom nadobudnutia

vlastníckeho práva, keď nespochybnil formálne preukázanie vzniku daňovej povinnosti, ale účasť na daňovom podvode.

III. Správna žaloba

21. Žalobca sa včas podanou správnou žalobou zo dňa 23.04.2021 domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane označujúc ich za nezákonné, a navrhol ich zrušiť a vrátiť vec na ďalšie konanie, a to s poukazom na § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP"), t. j. z dôvodu, že
i. vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
ii. je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
iii. zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
iv. došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

22. Namietal, že z rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, aké ustanovenia zákona mal žalobca porušiť a ak ich porušil, absentuje uvedenie všetkých zistených skutočností, z ktorých by malo byť takéto porušenie zrejmé vrátane preukázania súvislosti medzi konaním žalobcu a porušením predmetných ustanovení zákona. Vykonaným dokazovaním totiž bol preukázaný moment vzniku daňovej povinnosti, a teda naplnenie hmotnoprávnych podmienok na uznanie nároku na odpočet nielen po formálnej, ale aj po materiálnej stránke. Žalovaný tu neprihliadal na žalobcom opakovane namietané skutočnosti s poukazom na príslušné znenie zákona o DPH, ktoré žalovaný vôbec neaplikoval na zistený skutkový stav.

23. Žalobca poukazoval na nedostatočne zistený skutkový stav veci, keď žalovaný v rozpore s daňovým poriadkom tieto pochybnosti neodstránil a použil ako skutočnosti v neprospech žalobcu. Žalovaný tak neprimerane zaťažil žalobcu dôkazným bremenom a neprihliadal na ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu SR ako i Súdneho dvora EÚ. Žalobca si odberateľa riadne a v rámci jemu dostupných zákonných prostriedkov preveril, tovar dodal (potvrdené svedeckými výpoveďami, odpoveďou NDS na dožiadanie, zaplatením tovaru, CMR dokladmi, vyhláseniami o naložení tovaru). Žalobca naplnil hmotnoprávne podmienky, čo bolo preukázané dodaním predmetného tovaru, ako aj vznikom daňovej povinnosti.

24. Pri nekalom konaní je povinnosťou správneho orgánu preukázať, či daňový subjekt mal alebo mohol vedieť, že plnenie je súčasťou podvodného konania. Žalovaný však vychádzal výlučne z domnienok a pochybností, ktoré vznikli v dôsledku nedostatočne vykonaného dokazovania a nesprávneho vedenia dokazovania, keďže žalovaný neprihliadol na všetko, čo vyšlo najavo a nevyhodnotil všetky získané dôsledky vo vzájomných súvislostiach.

25. Žalovaný na skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu neprihliadal. Žalobca pritom vyvrátil domnienku správcu dane o možnej zameniteľnosti tovaru predložením dokumentu, ktorý preukazoval špecifikáciu tohto tovaru. Predložené dokumenty preukázali, že s tovarom sa manipulovalo a aj z výpovede dopravcu ako svedka vyplynulo, že sa vždy manipulovalo s novým tovarom. Na účely odstránenia pochybností nebolo preverené, či vozidlá nemohli prechádzať aj nespoplatnenou trasou. D. F. vykonával kontrolu tovaru okrem priamej kontroly aj kontrolou tovaru so vzorkou. Nie je pritom reálne, aby žalobca zabezpečoval kontrolu každej dodávky osobne. K povereniu kontroly p. E. uviedol, že ide o dlhoročnú zaužívanú obchodnú prax. Žalovaný taktiež nepreveril kontrolné výkazy tvrdiac, že sú irelevantné vo vzťahu k vedomosti o prípadnom podvode. Žalovaný sa nevysporiadal s nevykonaním výsluchu G. B. a p. G.. Taktiež nesúhlasil s konštatovaním, že žalobca a ani dodávateľ sa nezúčastňovali na vzájomnom fyzickom odovzdávaní/prevzatí tovaru. Ak správca dane odmietne vykonať navrhovaný dôkaz, upiera tak žalobcovi základné právo na spravodlivý proces a tento postup musí odôvodniť.

26. Žalobca považoval za irelevantné a účelovo vytrhnuté z kontextu informácie z výpovede svedka F. ohľadom prieskumu trhu za spoločnosť DALIJA; F. nemal a ani nemohol mať vedomosť o dodávateľoch POOL Trade.

27. Žalovaný sa nevysporiadal s námietkou žalobcu ohľadom porušenia povinnosti registrácie vo vzťahu k posudzovaniu vedomosti žalobcu o podvodnom konaní. Žalobca nespĺňal povinnosť registrácie a v danom odvetví ani nie je obvyklé a opodstatnené kontrolovať registráciu obchodného partnera v spomínanom registri, keďže ide o veľkoobchodnú činnosť; poukázal preto na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-329/18.

28. K spoločnosti EURO FAKTORING uviedol, že hlavný predmet činnosti tejto spoločnosti je faktoring, čo vysvetľuje, prečo realizovala viaceré platby a aj napriek tomu, že je to skutočnosť verejne dostupná, správca dane uvedené odmietol zahrnúť do dokazovania. Na to, že táto spoločnosť zastupuje viacero spoločností a ich prepojenie, tak na to žalobca nemal žiaden vplyv a ani nemal o tom vedomosť.

29. S poukazom na viaceré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ argumentácia žalovaného vo vzťahu k vedomosti žalobcu o zúčastnení sa na karuselových podvodoch nebola dostatočne a presvedčivo odôvodnená, a žalovaný sa nevyrovnal s otázkou, ktorý zo subjektov v reťazci porušil neutralitu DPH.

30. Žalobca zdôraznil, že svojich obchodných partnerov dlhodobo poznal, poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-277/14. Žalobca v tejto súvislosti prijal všetky opatrenia, ktoré mu zákony dovoľujú. S poukazom na rozsudky Axel Kittel, RecoltaRecycling SPRL a Optigen dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie nie je v súlade s § 63 ods. 5 daňového poriadku. Napadnuté rozhodnutie je navyše prejavom nesprávneho výkladu príslušných ustanovení občianskeho a obchodného zákonníka v spojení so zákonom o DPH. Žalovaný zasiahol do zmluvnej voľnosti v rámci obchodných vzťahov, keď neprihliadol na obchodnú prax a ani zmluvnú voľnosť.

IV. Ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

31. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 28.06.2021 (ďalej len „vyjadrenie“), v ktorom navrhol správnu žalobu zamietnuť. Mal za to, že zdaniteľné obchody žalobcu sa uskutočnili v reťazci dodávateľov a odberateľov, o ktorom vedel alebo mal vedieť, že bol poznačený podvodom vo vzťahu k DPH. Daňové orgány vykonali rozsiahle dokazovanie a ich zistenia, z ktorých vyplynulo, že nebolo preukázané, že by pri obchodovaní išlo o nový tovar, majú oporu v dôkazoch a v spisovom materiáli. Prvé články v reťazcoch (Speed-Line Transport a D BAR) daňové povinnosti neodvádzali. Tovar sa po preprave do Rakúska vracal naspäť na Slovensko na to isté miesto. Žalobca nepristupoval k zdaniteľným obchodom s primeranou opatrnosťou, nezaujímal sa o pôvod tovaru, s ktorým bežne neobchodoval, ktorý mal byť potravinovou komoditou a nezaujímal sa ani o kvalitu a označenie tovaru. Predložený dokument v anglickom jazyku neobsahuje povinné údaje označenia potraviny a nie je z neho zrejmé kto, kedy a kde dokument vyhotovil. Pokiaľ ide o námietku, že žalovaný neprihliadol na zaužívanú obchodnú prax, tak žalovaný uviedol, že nespochybnil obchodné zvyklosti žalobcu, avšak pokiaľ pri zdaniteľných obchodoch s rovnakým tovarom v zdaňovacích obdobiach roku 2015 žalobca ani raz neskontroloval, či tovar bol označený povinnými náležitosťami podľa príslušnej legislatívy, o tovar a jeho pôvod a kvalitu sa nezaujímal, potom nemôže žalobca tvrdiť, že prijal všetky opatrenia na účely zamedzenia jeho účasti na daňovom podvode.

32. Podľa žalovaného žalobca mal aj ďalšie možnosti získania presnejších informácií o predmetných zdaniteľných obchodoch, a to prostredníctvom D. F. ako osoby poverenej žalobcom na základe mandátnej zmluvy vykonávaním dohľadu nad realizáciou obchodných transakcií v rámci obchodných vzťahov s dodávateľom POOL Trade a s rakúskym odberateľom HMJ Real Invest, pretože I. F. súčasne vykonával prostredníctvom spoločnosti DALIA (kde bol konateľom aj G. H. - člen predstavenstva žalobcu) prieskum trhu pre spoločnosť POOL Trade, ako to uviedol G. E. (bývalý konateľ POOL Trade) vo svojej výpovedi.

33. Vo zvyšku sa žalovaný nestotožnil so žalobnými bodmi žalobcu a poukázal na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia.

34. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril v podaní zo dňa 21.07.2021 (ďalej len „replika“), kde zotrval na stanovisku, že s jeho námietkami uvedenými v odvolacom konaní sa žalovaný nedostatočne vysporiadal, neprihliadol na výsledky dokazovania a postupoval v rozpore s daňovým poriadkom a ustálenou judikatúrou. Poukázal aj na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci

Vikingo, keďže správca dane spochybňuje tak vierohodnosť dokladov, ako aj to, že svoje rozhodnutia stavia na ním tvrdených nezrovnalostiach v obchodných vzťahoch.

35. Žalovaný sa ďalej nevyjadril.

V. Relevantná právna úprava

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

37. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

39. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

40. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

41. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

VI. Verejné vyhlásenie rozsudku

42. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 151/2022 Z. z.“) bol, okrem iného, zriadený aj Správny súd v Bratislave, ktorý začal svoju činnosť dňa 01.06.2023. Podľa § 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave. Predmetná právna vec, pôvodne vedená na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 6S/78/2021, bola na základe uvedenej zmeny právnej úpravy a v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2025 v znení Dodatku č. 3 náhodným výberom pridelená na konanie a rozhodovanie do senátu 9S Správneho súdu v Bratislave a je vedená pod sp. zn. BA-6S/78/2021.

43. Správny súd v Bratislave (ďalej aj „správny súd“) ako vecne a miestne príslušný správny súd (§ 10, § 13 ods. 1 SSP) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby (§ 134 ods. 1 SSP, § 134 ods. 2 SSP a contrario) a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

44. O žalobe rozhodol správny súd bez nariadenia pojednávania rozsudkom podľa § 107 ods. 2 SSP, keďže žalobca ani žalovaný netrvali na nariadení pojednávania. Termín verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený najmenej päť dní vopred na úradnej tabuli správneho súdu a na webovom sídle súdu a rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 05.06.2026 (§ 137 ods. 4 SSP.

VII. Právne hodnotenie správneho súdu

45. Predmetom správneho súdneho prieskumu bol súdny prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia, na podklade ktorého žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie, pričom orgány finančnej správy určili rozdiel v sume nadmerného odpočtu 182.688,00 eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015. Úlohou správneho súdu bolo na podklade a v medziach žalobných bodov preskúmať, či orgány finančnej správy postupovali vo veci v súlade so zákonom o DPH, daňovým poriadkom a ustálenou súdnou praxou.

46. Správny súd z úradnej činnosti zistil, že v obdobnej veci medzi totožnými účastníkmi konania bolo už vo veci právoplatne rozhodnuté, a to v konaní vedenom na správnom súde pod sp. zn. BA-2S/82/2021 zo dňa 30.04.2025, a to tak, že žaloba žalobcu bola zamietnutá. Kasačná sťažnosť sťažovateľa (žalobcu) proti rozsudku správneho súdu sp. zn. BA-2S/82/2021 zo dňa 30.04.2025 bola rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/42/2025 zo dňa 31.03.2026 zamietnutá. Podľa § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody. Správny súd konštatuje, že v prejednávanej veci sú žalobcom a žalovaným totožné subjekty ako vo veci vedenej na správnom súde pod sp. zn. BA-2S/82/2021, pričom v danej veci bolo vydané totožné oznámenie o začatí daňovej kontroly zo dňa 30.06.2017 a totožný protokol zo dňa 04.09.2019. V prejednávanej veci je predmetom prieskumu zdaňovacie obdobie jún 2015 a vo veci vedenej na správnom súde pod sp. zn. BA-2S/82/2021 zdaňovacie obdobie júl 2015. V oboch konaniach bol identifikovaný rovnaký dodávateľsko-odberateľský reťazec D BAR – SUKI TRADE – POOL Trade – žalobca – HMJ Real Invest – D BAR. V tu prejednávanom prípade vystupuje aj druhý dodávateľsko-odberateľský reťazec, a to: Speed Line Transport – LIAN ASTON TRADE – POOL Trade – daňový subjekt – HMJ Real Invest - Speed Line Transport, ktorého podstata je totožná ako v prvom spomínanom reťazci. Totožnosť spočíva v tom, že: identifikácia daňového úniku bola zistená pri prvom článku dodávateľského reťazca (Speed Line Transport), ktorý následne na to bol vymazaný z obchodného registra, druhým článkom reťazca bol LIAN ASTON TRADE, ktorého konateľom bol v rozhodnom období A. B. (v prípade prvého reťazca vystupovala táto osoba ako poverená osoba SUKI TRADE, ktorá zabezpečovala celý obchod so žalobcom ako vyplynulo so svedeckej výpovede C. B. – konateľky SUKI TRADE), kde zvyšok reťazca a priebeh obchodov prebehol rovnako ako v prvom reťazci. Z daného dôvodu sú preto závery z rozsudku sp. zn. BA-2S/82/2021 aplikovateľné aj na tu prejednávanú vec.

47. Na základe vyššie uvedeného preto správny súd poukazuje na dôvody rozsudku správneho súdu sp. zn. BA-2S/82/2021 zo dňa 30.04.2025, z ktorých cituje:

„Všeobecné východiská k odpočítaniu dane
43. Správny súd dáva primárne do pozornosti, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie, ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba (i) nepreukáže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, (ii) došlo k daňovému podvodu alebo (iii) došlo k zneužitiu práva (pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022 alebo rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to (i) preukazovaním splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

44. Účasť daňového subjektu na daňovom podvode by mohla byť ako dôvod odopretia odpočítania dane aplikovaná až potom, čo by správca dane uniesol dôkazné bremeno a kladne zodpovedal všetky štyri otázky tzv. Axel Kittel testu, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel (C-439/04). Týmito otázkami sú: (i) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?; (ii) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?; (iii) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? a (iv) Ak boli posudzované zdaniteľné

obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Skutočnosti poskytujúce odpovede na tieto otázky preukazuje správca dane a overuje vnútroštátny súd (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020).

45. Ako to už správny súd uviedol vyššie, v prípade, ak správca dane odmietne priznať odpočet DPH na podklade podvodného konania, je jeho povinnosťou, aby toto podvodné konanie preukázal a uniesol o tom dôkazné bremeno. V kontexte problematiky preukazovania splnenia podmienok priznania práva na odpočítanie DPH je preto potrebné dôsledne diferencovať subjekt, ktorý zaťažuje dôkazné bremeno, pretože kým pri podmienkach na priznanie práva na odpočítanie DPH dôkazné bremeno zaťažuje prvotne a primárne zdaniteľnú osobu, v prípade preukazovania účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku je procesná situácia presne opačná, keďže zaťažuje finančné orgány. To znamená, že pokiaľ finančné orgány prostredníctvom skutkových zistení v daňovej kontrole dospievajú k záveru, že zdaniteľná osoba bola súčasťou obchodného reťazca, v ktorom sa črtajú prvky typické pre daňové úniky, ich povinnosťou je preukázať, že táto zdaniteľná osoba na týchto aktivitách participovala buď vedome, alebo na nich participovala svojou nedbanlivosťou, resp. ľahostajnosťou.

46. Primárnou a zásadnou úlohou finančných orgánov pri zisťovaní účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku nie je preto len poukazovať na nepochybne závažné zistenia tykajúce sa identifikovaného reťazca subjektov participujúcich na obehu uvedeného tovaru, ale unesenie dôkazného bremena finančnými orgánmi, že daná zdaniteľná osoba vedela, resp. musela o týchto podvodných aktivitách vzhľadom na svoju pozíciu v rámci identifikovaných obchodných stykov vedieť. Zároveň správny súd dopĺňa aj rozhodnutie sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022, uverejneného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý jasne stanovuje, že „v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

47. V tomto ohľade sa ešte žiada správnemu súdu uviesť, že otázky splnenia podmienok na odpočet DPH a účasť na daňovom podvode predstavujú dve samostatné skutočnosti, ktoré nie je možné stotožňovať a kombinovať. Finančné orgány teda na základe daňovej kontroly buď formulujú pochybnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávnych alebo formálnych podmienok, ktoré zdaniteľnej osobe jasne a zrozumiteľne avizujú a umožňujú mu ich predkladaním ďalších dôkazov vyvracať (dôkazné bremeno daňového subjektu), alebo konštatujú záver o účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku a sú zaťažené preukazovaním jeho participácie (dôkazné bremeno finančných orgánov).

K správnemu súdnemu prieskumu
48. Správny súd uvádza, že vymedzenie žalobných bodov, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy za nezákonné, je jednou z najdôležitejších náležitostí správnej žaloby (§ 182 ods. 1 písm. e/ SSP). Má zásadný význam z hľadiska žalobcu v určení, čo konkrétne bude správny súd na základe jeho žaloby preskúmavať a z hľadiska správneho súdu v tom, čím sa zaoberať má a môže a čím sa naopak zaoberať nemôže, keďže podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak. A teda zmyslom a účelom uvedenia žalobných bodov v správnej žalobe je jednoznačné stanovenie rámca (obsahu) požadovaného súdneho prieskumu v lehote zákonom stanovenej na podanie správnej žaloby, t. j. aké skutkové a právne otázky má správny súd posudzovať z hľadiska žalobcom tvrdenej nezákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy.

49. Obligatórnou náležitosťou správnej žaloby je teda povinnosť žalobcu tvrdiť, že rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo jeho časť odporuje konkrétnemu všeobecne záväznému právnemu predpisu, a toto svoje tvrdenie aj právne odôvodniť. Nestačí iba všeobecné tvrdenie, že zákon bol porušený, žalobca musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie zákona. Za žalobné body nemožno považovať ani prostý výpočet ustanovení zákona, ktoré údajne žalovaný porušil, ani ich parafrázu bez akejkoľvek špecifikácie (k tomu pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Asan/2/2020 zo dňa 29.09.2021). Čo sa týka skutkových tvrdení obsiahnutých v správnej žalobe, tieto nemôžu byť iba typovou charakteristikou „obvyklých“ nezákonností, ale musia predstavovať jasne individualizovaný, od iných konkrétnych dejov či okolností jednoznačne odlíšiteľný popis. Konkretizácia faktov dostatočne substancovanými žalobnými bodmi je dôležitá nielen z hľadiska správneho súdu pre vytýčenie medzí, v ktorých sa súd môže v súlade s dispozičnou zásadou a

zásadou koncentrácie pohybovať, ale má zásadný význam aj pre žalovaného. Ohľadom právnej argumentácie sa žalobca nemôže uspokojiť len so všeobecným odkazom na určité ustanovenia zákona bez súvislosti so skutkovými námietkami. Žalobca musí uviesť, aké aspekty dejov či okolností uvedené v rámci skutkových tvrdení považuje za základ ním tvrdenej nezákonnosti (pozri napr. rozsudok rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2Azs/92/2005, ktorý bol prijatý aj judikatúrou kasačného súdu – napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Asan/2/2020 zo dňa 29.09.2021).

50. Správny súd preskúmal žalobu a konštatuje, že niektoré námietky žalobcu boli formulované vo veľmi všeobecnej rovine, bez hlbšieho poukazu na prejednávanú vec – všeobecné odkazy na judikatúru, ustanovenia právnych predpisov alebo tvrdenia ako „závery vychádzajú z domnienok a pochybností správcu dane“, či „tvrdenia a dôkazy predložené ku konkrétnemu zdaňovaciemu obdobiu“. Žalobca síce v žalobe namietal viacero skutočností, žaloba však neobsahuje konkrétne mienenú argumentáciu, v ktorej by adresne a konkrétne rozporoval závery správcu dane a žalovaného (napr. vo vzťahu k dokazovaniu, k naplneniu podmienok daňového podvodu a pod.). Z miery všeobecnosti žalobných námietok tak vyplýva aj miera všeobecnosti, akou na vznesené námietky správny súd bude reagovať. Správny súd poukazuje na to, že v súvislosti s jednotlivými námietkami, ktoré boli vznesené v žalobe, tak tieto boli formulované všeobecne, bez konkrétnej špecifikácie, majúc povahu všeobecných generických vyjadrení. Nie je úlohou správneho súdu, aby za žalobcu vyhľadával, konkretizoval, prípadne domýšľal dôvody nezákonnosti rozhodnutí finančných orgánov. Žalobcovi svedčí v správnom súdnom konaní povinnosť tvrdiť, pričom pre vymedzenie dôvodov súdneho prieskumu zákonnosti nepostačuje jednoduché spochybnenie postupu žalovaného a správcu dane bez uvedenia konkrétnych skutkových okolností, z ktorých žalobca vyvodzuje nezákonnosť spôsobilú vyústiť do zrušenia napadnutého a prvostupňového rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 SSP.

K námietke žalobcu, že splnil hmotnoprávne podmienky na uznanie nároku na odpočet dane
51. Ako vyplýva zo žaloby, žalobca opakovane uviedol, že vykonaným dokazovaním bol preukázaný moment vzniku daňovej povinnosti, a teda naplnenie hmotnoprávnych podmienok na uznanie nároku na odpočet dane – táto námietka bola žalobcom uplatnená opakovane, vo všeobecnej rovine. K danému správny súd uvádza, že z kontextu napadnutých rozhodnutí vyplýva, že dôvodom určenia rozdielu dane bol dôvod existencie daňového podvodu a nie nesplnenie hmotnoprávnych podmienok. Orgány finančnej správy tak svoje závery nezaložili na nesplnení hmotnoprávnych podmienok a ani svoje pochybnosti nesmerovali k nesplneniu hmotnoprávnych podmienok, ale tieto smerovali k daňovému podvodu.

52. Správny súd súčasne uvádza, že v prípade sankcionovania účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo v prípade sankcionovania zneužitia práva v daňovej oblasti ide o situácie, v ktorých hmotnoprávne podmienky priznania týchto práv nie sú sporné (k tomu pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/55/2022 zo dňa 29.11.2023 alebo sp. zn. 4Sfk/4/2022 zo dňa 14.06.2023). Z uvedeného dôvodu preto správny súd na námietky žalobcu, ktorými poukazoval na splnenie hmotnoprávnych podmienok, neprihliadal a zameral sa výlučne na splnenie podmienok sankcionovania účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

K daňovému podvodu
53. Ako to správny súd uviedol aj vyššie, v prípade, ak správca dane pristúpi k sankcionovaniu účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, dôkazné bremeno je na správcovi dane. Vychádzajúc z administratívneho spisu správny súd uvádza, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a využil všetky možnosti, ktoré mu Daňový poriadok poskytol. Správca dane prostredníctvom svojich úkonov (ako to vyplýva aj z priebehu administratívneho konania) smeroval svoju činnosť k tomu, aby dostatočným spôsobom zistil skutočnosti, potrebné pre rozhodnutie vo veci. Správca dane zisťoval rozhodné skutočnosti vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu (spoločnosti POOL Trade [rovnako aj v prejednávanej veci – pozn. správneho súdu]), k odberateľovi žalobcu (spoločnosti HMJ Real Invest GmbH [rovnako aj v prejednávanej veci – pozn. správneho súdu]), ako aj k subdodávateľom dodávateľa žalobcu a aj odberateľa spoločnosti HMJ Real Invest GmbH. Zároveň vykonal úkony aj voči príslušným bankám (za účelom zistenia skutočností ohľadom platieb), voči príslušnej potravinovej správe, vyžiadal si prostredníctvom dožiadaní od iných správcov dane podstatné skutočnosti.

54. Po preskúmaní administratívneho spisu správny súd ustálil, že správca dane vykonal dostatočné dokazovanie, pričom svoje závery dostatočne odôvodnil a tieto úkony nevykazujú znaky vážnych logických pochybení. Správca dane tak žiadnym spôsobom neprenášal na žalobcu dôkazné bremeno nad rámec toho, ako to predpokladá Daňový poriadok. V prípade, ak žalobca namietal, že bol neprimerane zaťažený dôkazným bremenom (avšak vo všeobecnej rovine, len prostredníctvom všeobecných konštatovaní, bez toho, aby bolo konkrétne uvedené, v čom mal byť neprimerane zaťažený dôkazným bremenom), nemožno sa s uvedeným stotožniť. Správca dane a následne žalovaný vykonali dokazovanie v dostatočnej miere, pričom žalobca bolo oboznamovaný s ich zisteniami.

55. Následne správny súd pristúpi k posúdeniu, či správca dane, na podklade svojho dokazovania, uniesol dôkazné bremeno a kladne zodpovedal na všetky štyri otázky tzv. Axel Kittel testu. Tu správny súd uvádza, že tieto otázky nemusia byť explicitne v rozhodnutiach špecifikované, ale postačí, ak z rozhodnutí jednoznačne vyplývajú.

56. Prvou otázkou je, či vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik. Ako vyplýva z administratívneho spisu, prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia, správca dane konštatoval (napríklad na strane 28 prvostupňového rozhodnutia), že na úrovni spoločnosti D BAR (ako prvého článku v reťazci [v tu prejednávanom prípade aj Speed-Line Transport; s. 33 prvostupňového rozhodnutia – pozn. správneho súdu]) došlo k neodvedeniu daňovej povinnosti, čím bola preukázaná existencia daňového úniku v reťazci plnení. Vychádzajúc zo žaloby zároveň správny súd uvádza, že žalobca žiadnym relevantným spôsobom nespochybnil túto správcom dane zistenú skutočnosť (len genericky uviedol, že sa žalovaný nevyrovnal s otázkou, ktorý zo subjektov v reťazci porušil neutralitu dane – strana 10 žaloby). Na danú otázku tak správca dane odpovedal kladne – samotný správca dane uviedol (na strane 29 prvostupňového rozhodnutia [v tu prejednávanom prípade aj na s. 34 prvostupňového rozhodnutia – pozn. správneho súdu]), že sa jedná o pojmový znak podvodu v oblasti DPH a jednou z podmienok pre nepripustenie uplatnenia práva na odpočítanie dane. Zároveň uviedol, že žalobca, ktorý si v reťazci následne deklaroval intrakomunitárne dodanie tohto istého tovaru pre odberateľa uplatňoval z tohto titulu nadmerný odpočet. Uvedené skutočnosti boli uvedené aj v napadnutom rozhodnutí, a to na strane 35 napadnutého rozhodnutia [v tu prejednávanom prípade na s. 33 napadnutého rozhodnutia – pozn. správneho súdu].

57. Druhá otázka smeruje k tomu, že, ak je na prvú otázku odpoveď kladná, tak či je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania. Pokiaľ sa jedná o túto otázku, tak táto spočíva vo vyhodnotení, či vo svetle všetkých zistených okolností sa javí, že daňový únik nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia – jedná sa o tzv. objektívny test. Daňový podvod je totižto 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 podvodu (k tomu pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28.04.2023). Narušenie daňovej neutrality v podobe daňového úniku teda musí byť dôsledkom cielenej snahy za účelom dosiahnutia neoprávneného daňového zvýhodnenia. Pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie.

58. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že orgány finančnej správy vo svojich rozhodnutiach identifikovali nasledovné objektívne okolnosti, ktoré nasvedčujú spáchaniu daňového podvodu:

- obchodovanie s komoditou – predmetom zdaniteľných obchodov bola slnečnica lúpaná solená, pričom ako správca dane, tak aj žalovaný opakovane uviedli, žalobca sa predovšetkým zaoberal výrobou a obchodovaním s mliekom a mliečnymi výrobkami. Aj napriek tomu bol žalobca spoločnosťou HMJ Real Invest GmbH oslovený na dodanie tejto komodity, ktorá nebola pre žalobcu typická a žalobca túto ponuku akceptoval;
- nesúlad v označovaní tovaru na dokladoch, na základe čoho nebolo možné identifikovať, aký tovar bol predmetom predaja. Nebolo možné určiť, či sa jednalo o „slnečnicu lúpanú“ ako krmivo (tak ako to bolo uvedené na dokladoch pre odberateľa – spoločnosť HMJ Real Invest GmbH) alebo sa jednalo o slnečnicu, solenú ako potravinu tak, ako to bolo uvedené na dokladoch vyhotovených dodávateľom – spoločnosťou POOL Trade;
- získanie informácií z rakúskej daňovej správy, ktorá uviedla, že spoločnosť HMJ Real Invest GmbH mala sídlo vo Viedni a sklad v Gattendorfe, ktorý bol prázdny, nepoužívaný. Rakúske daňové orgány

mali podozrenie, že tovar od žalobcu bol spoločnosti HMJ Real Invest GmbH predaný len na papieri, aby sa simulovali intrakomunitárne dodávky do Rakúska. Rakúska daňová správa konštatovala, že nákladné motorové vozidlá prekročili rakúsku hranicu a prepravili tovar do údajného skladu v Gattendorfe, boli tam podpísané dodacie listy a CMR, ale tovar nebol vyložený a vrátil sa späť na Slovensko;
- závery správcu dane o tom, že deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru pre uvedených odberateľov nenastalo, keďže sa predmetný tovar vzápätí po preprave na určené miesto vykládky (Kittsee, AT, resp. Gattendorf, AT alebo v ďalších zdaňovacích obdobiach Břeclav, CZ) vracal späť na Slovensko, na to isté miesto, odkiaľ bol pôvodne vyvezený a stával sa súčasťou popísaného cyklického obehu;
- tvrdenia spojené so spoločnosťou EURO FAKTORING (bez ohľadu na predmet činnosti tejto spoločnosti) – správca dane uzavrel, že prostredníctvom uvedenej spoločnosti boli platby za tovar medzi jednotlivými spoločnosťami v rámci obchodného reťazca, ktorého súčasťou bol aj žalobca, realizované v uzatvorenom kruhu, pričom spoločnosť D BAR [v tu prejednávanom prípade aj Speed-Line Transport; s. 76 prvostupňového rozhodnutia – pozn. správneho súdu], ktorá bola na začiatku obchodného reťazca, ako aj spoločnosť HMJ Real Invest GmbH, ktorá bola na konci obchodného reťazca, žiadne platby zodpovedajúce dodávkam tovaru na svoje bankové účty neprijímali a ani zo svojich účtov nepoukazovali, a teda boli z finančných tokov úplne vylúčené;
- prepojenie s osobou A. B. – uvedená osoba bola konateľom priameho odberateľa žalobcu – spoločnosti HMJ Real Invest GmbH a konateľom spoločnosti EURO FAKTORIG;
- tvrdenia spojené s osobou D. I. F., kedy orgány finančnej správy ustálili, že táto osoba bola poverená žalobcom nad vykonávaním dohľadu nad realizáciou obchodov v rámci obchodných vzťahov s dodávateľom – spoločnosťou POOL Trade a odberateľom – spoločnosťou HMJ Real Invest GmbH, pričom táto osoba prostredníctvom spoločnosti DALJA vykonávala sprostredkovanie kúpy a predaja aj slnečnice lúpanej, solenej pre spoločnosť POOL Trade (dodávateľ žalobcu), pričom jedinou obchodnou aktivitou tejto spoločnosti bol nákup slnečnice lúpanej solenej od spoločnosti LIAN ASTON TRADE s.r.o. (v priebehu roka 2015 bol konateľom A. B.).

59. Správny súd sériu vyššie uvedených dôkazov a indícií považuje vo svojej spojitosti za dostatočnú pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia. Správny súd pritom pripomína, že existenciu daňového podvodu je možné preukazovať aj okolnosťami, ktoré nastali ex post, teda po uskutočnení zdaniteľného obchodu (Procházka, Kupčík, Brychta: Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vedu a praxi, 1/2022, roč. XXX, s. 160 a 161): „okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu, a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami“ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 10 Afs 206/2020 zo dňa 20.01.2021, ako aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28.04.2023).

60. K danému zároveň správny súd poukazuje aj na zistenia orgánov finančnej správy (ktoré neboli žalobcom žiadnym relevantným spôsobom spochybnené): „... sklad v Blatnej na Ostrove navštevovali všetci konatelia a zástupcovia spoločností – D. F. (za platiteľa a zároveň za spoločnosť DALIJA, s.r.o. – prieskum trhu pre D. E.), D. E. (za dodávateľa POOL Trade, s.r.o.), A. B. (za dodávateľa SUKI TRADE s.r.o. ako poverená osoba, súčasne za spoločnosť EURO FAKTORING s.r.o. – kolobeh platieb a súčasne aj za priameho odberateľa HMJ Real Invest GmbH – potvrdzovanie dokladov CMR a dodacích listov na náklade) a G. B. (za spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. – nakladanie, vykladanie, preprava tovaru, sprostredkovanie nákupu tovaru medzi LIAN ASTON TRADE s.r.o. a POOL Trade, s.r.o.). Pri deklarovaných denných dodávkach tovaru, často 2 až 3 krát denne, je nepopierateľné, že uvedení účastníci prichádzali v sklade v Blatnej n/O. navzájom do styku, minimálne o sebe vedieť mali“ (uvedené je konštatované napríklad na strane 31 prvostupňového rozhodnutia [v tu prejednávanom prípade s. 37 prvostupňového rozhodnutia – pozn. správneho súdu]). Orgány finančnej správy tak na základe zistení dospeli k záverom o tom, že spoločnosti boli navzájom prepojené (čo žalobca nenamietol a ani relevantné nespochybnil), pričom tieto personálne väzby môžu byť okolnosťou svedčiacou o daňovom podvode (v kontexte s ďalšími opísanými zisteniami).

61. Pokiaľ ide o tretiu podmienku Axel Kittel testu, teda, či boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s podvodným konaním spojené, uvedenú otázku je potrebné zodpovedať takisto

kladne, keďže v posudzovanom prípade došlo k neodvedeniu dane priamo u prvého dodávateľa v reťazci (spoločnosti D BAR [v tu prejednávanom prípade zároveň Speed-Line Transport – pozn. správneho súdu]), pričom na ďalšej úrovni reťazca (spoločnosti SUKI Trade [v tu prejednávanom prípade zároveň LIAN ASTON TRADE – pozn. správneho súdu]) dochádzalo k odpočítaniu dane. Uvedené skutočnosti neboli žiadnym spôsobom spochybnené.

62. Podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu. Splnenie subjektívnej stránky opäť preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie 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 Európskej únie 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 zo dňa 21.06.2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 65 zo dňa 31.01.2013, 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 zo dňa 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04, body 65 a 68 zo dňa 21.06.2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 54).

63. Určenie opatrení, 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, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej (pozri v tomto zmysle rozsudky zo dňa 21.06.2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11). Zároveň je potrebné uviesť, že „hľadiska nastolených právnych otázok dáva kasačný súd sťažovateľke za pravdu aj v tom, že medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo či mohla (mala) vedieť, že sa svojím plnením zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, je naozaj rozdiel. Ako správne podotýka sťažovateľka, pokiaľ je jej vyčítané, že o podvodnom konaní vedela, ide o úmyselné konanie a ak je jej vyčítané, že o podvodnom konaní mohla (mala) vedieť, je jej vyčítaná nedbanlivosť. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že tieto rozdiely nemajú pre daňové konanie podstatný význam. Totiž dôkazné bremeno na preukázaní skutočností, z ktorých sa vedomosť sťažovateľky alebo jej potenciál (mohla/mala vedieť) vyvodzuje, stále zaťažuje daňové orgány a rovnako platí, že tak preukázanie úmyselnej ako aj nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pokiaľ nebolo preukázané konanie sťažovateľky v dobrej viere) je rovnakým dôvodom pre neuznanie odpočítania dane. Diferencovanie medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom tak z vyššie uvedených dôvodov nemá žiadny praktický vplyv na výsledok daňového konania - uznanie alebo neuznanie uplatneného daňového oprávnenia. Nedôsledné diferencovanie (zo strany daňových orgánov) medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, v prípade riadneho preukázania skutkových okolností preukazujúcich aspoň jednu z už uvedených foriem subjektívnej stránky účasti na daňovom podvode v daňovom konaní, tak podľa kasačného súdu nemôže byť dôvodom pre zrušenie rozhodnutí žalovaného a správcu dane“ (k tomu pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/131/2022 zo dňa 21.11.2023 alebo 8Sfk/9/2023 zo dňa 30.07.2024).

64. Žalobca k danému v žalobe uviedol, že si odberateľa riadne, v rámci jemu dostupných prostriedkov overil, tento nefiguroval v zozname dlžníkov finančnej správy a nenadobudol o ňom najmenšiu pochybnosť, pristupoval k spolupráci v dobre viere (strana 4 žaloby) a jednalo sa o dlhoročne zaužívanú obchodnú prax medzi subjektami (strana 7 žaloby). Žalobca však v žalobe nepreukázal žiadne konkrétne a hodnoverné skutočnosti, ktorými by poprel závery správcu dane a žalovaného. Vychádzajúc z prvostupňového rozhodnutia (od strany 66 po stranu 69 [v tu prejednávanom prípade s. 77 až 81 – pozn. správneho súdu]) správny súd uvádza, že prvostupňový orgán jednoznačne konštatoval dôvody, pre ktoré mal splnenú štvrtú otázku Axel Kittel testu. Z celého administratívneho spisu nevyplynulo, že by žalobca predkladal tvrdenia a navrhoval dôkazy, ktorými by sa „vyvinil“ a nestratil tak nárok na odpočítanie DPH. Správny súd poukazuje na to, že zistenia v tzv. objektívnom teste možno použiť aj v rámci tzv. subjektívneho testu, resp. sa prelínajú.

65. Správny súd k danému zároveň poukazuje na nasledujúce zistenia finančných orgánov:

- správca dane uviedol, že žalobca pri realizácii predmetných obchodov nekonal s riadnou odbornou starostlivosťou, aká by mala byť jemu vlastná a vyžadovaná aj v potravinárskom odvetí, nerešpektoval povinnosti vyplývajúce z legislatívy vzťahujúcej sa na vykonávanie predmetnej činnosti, nevenoval obchodným transakciám náležitú odbornú starostlivosť a ani dostatočnú pozornosť, ignoroval nesprávne označovanie tovaru na dokladoch a nezabezpečil ich opravu, t. j. nezabezpečil žiadne kroky smerujúce k identifikácii predávaného tovaru. Žalobca tak zabezpečoval minimálny, ak nie žiadny kontrolný mechanizmus obchodných transakcií (napr. strana 59 prvostupňového rozhodnutia [v tu prejednávanom prípade s. 65 – pozn. správneho súdu]);
- aj napriek tomu, že žalobca bol etablovaný na trhu v oblasti výroby obchodu s mliekom a mliečnymi výrobkami, bol spoločnosťou HMJ Real Invest GmbH oslovený na dodanie tovaru slnečnica lúpaná a túto ponuku akceptoval (uvedené je konštatované na strane 71 prvostupňového rozhodnutia alebo 32 napadnutého rozhodnutia [v tu prejednávanom prípade s. 77 prvostupňového rozhodnutia a s. 34 napadnutého rozhodnutia – pozn. správneho súdu]);
- správca dane a žalovaný nevedeli získať informácie o skutočnostiach, ktoré viedli žalobcu k tomu, že považoval každého z partnerov (napr. spoločnosť HMJ Real Invest GmbH) za natoľko spoľahlivého, že s ním do obchodov vstúpil. Žalobca síce uviedol, že si partnerov overil prostredníctvom systému VIES, ale tento systém podľa názoru finančných orgánov overuje platnosť IČ DPH, ale neposkytuje žiadne informácie o dôveryhodnosti daných subjektov. Ďalej žalobca uviedol, že si partnerov overil v zozname dlžníkov finančnej správy. Orgány finančnej správy však tieto skutočnosti nepovažovali za dostatočné a dospeli k záveru, že žalobca si nepreveroval dôveryhodnosť svojho odberateľa (uvedené je konštatované na strane 71 prvostupňového rozhodnutia alebo 32 napadnutého rozhodnutia [v tu prejednávanom prípade s. 78 prvostupňového rozhodnutia a s. 34 napadnutého rozhodnutia – pozn. správneho súdu]);
- už spomenutá prepojenosť subjektov s osobou A. B. a D. I. F.;
- správca dane zistil, že žalobca sa dobrovoľne zbavil možnosti mať nakupovaný a predávaný tovar pod svojim dohľadom a dôkladne si ho preveriť, pretože pristúpil na taký spôsob organizácie obchodných transakcií. Správca dane ustálil záver, že doklady o prevzatí tovaru podpisované dodatočne na osobných stretnutiach neodrážali skutočné, reálne a fyzické prevzatie a kontrolu dodávok tovaru (napr. strane 72 prvostupňového rozhodnutia [v tu prejednávanom prípade s. 78 prvostupňového rozhodnutia – pozn. správneho súdu]);
- žalobca si vo vzťahu k spoločnosti HMJ Real Invest GmbH overil len to, či má pridelené IČ k DPH a nezaujímal sa o to, čím sa zaoberá, na akom trhu pôsobí, aká je jeho platobná schopnosť;
- vo vzťahu k dodávateľovi – spoločnosti POOL Trade sa žalobca spoľahol výlučne na dlhoročné obchodné vzťahy, nezaujímal sa o tovar, nekontroloval ho, pričom táto spoločnosť bežne so slnečnicou neobchodovala.

66. Správny súd uvádza, že medzi elementárne a kontrolné opatrenia, ktoré bežne obozretný daňový subjekt musí vykonať, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, nepostačuje len preverenie subjektu v zozname dlžníkov finančnej správy (tak ako to uviedol aj žalobca v žalobe). Jedná sa o okolnosť, ktorá nepostačuje na preverenie si obchodných partnerov (a to ani popri preverení platnosti registrácie DPH, preverenie v obchodnom registri a podobne). Tu správny súd uvádza, že rozsah prijatých opatrení spravidla závisí od rozsahu sporných okolností (indikátorov rizikovosti). Medzi takéto opatrenia môžu slúžiť napríklad aj referencie od tretích osôb, bankové referencie, audit dodávateľa a jeho dodávateľského reťazca a pod., pričom však žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal, že by tieto opatrenia vykonal. Naopak, správca dane a žalovaný na základe zistení dospeli k správnym záverom (vo vzájomnej súvislosti s tým, čo bolo uvedené aj v tomto rozsudku), že žalobca neprijal dostatočné opatrenia k tomu, aby sa „vyvinil“ z účasti na daňovom podvode.

67. Správny súd teda uzatvára, že v predmetnom prípade finančné 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, ako aj, že žalobca o ňom mal a mohol vedieť. Naopak, daňový subjekt nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil. Správny súd nemal z napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia problém vyabstrahovať dostatočný počet zistení a dôkazov svedčiacich o daňovom podvode i nedostatočnej obozretnosti žalobcu.

K ďalším žalobným námietkam

68. Žalobca v žalobe namietal, že k dodávkam tovaru boli predložené CMR dokumenty, spolu s faktúrami, objednávkami a vážnymi listami a správca dane na tieto CMR doklady neprihliadali. Žalobca súčasne odkázal na rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 24S/20/2017 zo dňa 31.10.2017.

69. K danému správny súd uvádza, že orgány finančnej správy vyhodnocovali aj predložené CMR doklady – uvedené vyplýva ako z napadnutého rozhodnutia (napríklad na strane 35 a 36 napadnutého rozhodnutia [v tu prejednávanom prípade s. 38-39 – pozn. správneho súdu]), alebo prvostupňového rozhodnutia (napríklad na strane 52 prvostupňového rozhodnutia [v tu prejednávanom prípade s. 60 – pozn. správneho súdu]). Práve tým, že orgány finančnej správy preverovali aj CMR doklady dospeli k záveru, že v predmetnom prípade sa neobchodovali s novým tovarom, ale že sa manipulovalo s jedným a tým istým tovarom v cyklickom reťazci. CMR doklady tak podľa finančných orgánov neodrážali reálnosť, ktorá bola vykazovaná údajmi z mýtneho systému. Vo vzťahu k odkazu žalobcu na rozhodnutie Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 24S/20/2017 zo dňa 31.10.2017 správny súd uvádza, že v predmetnom prípade sa neriešil daňový podvod, ale nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, a teda sa nejedná o obdobnú situáciu ako v predmetnom prípade. Správny súd na dôvažok uvádza, že rozhodnutia iných správny súdov (odhliadnuc od kasačného súdu) zároveň nie sú pre tunajší súd záväzné.

70. Ďalej žalobca namietol, že sa žalovaný nevysporiadal s námietkou ohľadom porušenia registrácie v regionálnej veterinárnej a potravinovej správe vo vzťahu k posúdeniu vedomosti žalobcu o podvodnom konaní. S danou námietkou sa správny súd nestotožnil. Ako to vyplýva zo strany 32-33 napadnutého rozhodnutia [v tu prejednávanom prípade s. 35 – pozn. správneho súdu], žalovaný uviedol, že tieto zistenia (teda registrácia v regionálne veterinárnej a potravinovej správe) vo vzájomnej súvislosti s ostatnými zisteniami správcu dane vytvorili dostatočným obraz o nedostatočnej pozornosti a obozretnosti žalobcu pri vstupe do obchodných vzťahov, v dôsledku čoho sa žalobca stal súčasťou obchodného reťazca poznačeného podvodným konaním v oblasti DPH, o čom mohol v prípade obozretného prístupu vedieť. Uvedené je plne v súlade aj s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (napr. rozsudok C-329/18), kedy nedodržanie povinností na úseku bezpečnosti potravín môžu predstavovať indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu. Žalovaný a správca dane uvedené posúdili v kontexte všetkých zistených skutočností, a preto ich postupu nemožno nič vytknúť.

71. V prípade, ak žalobca namietol, že sa správca dane nevysporiadal s predmetom fakturácie od spoločnosti DALIJA s.r.o. pre spoločnosť POOL Trade a svoje závery o vedomosti žalobcu postavil len na domnienkach správny súd uvádza, že túto námietku vyhodnotil v kontexte zistených skutočností (a v tomto rozsudku uvedených) za nedôvodnú. Orgány finančnej správy nepotrebovali za účelom získania rozhodných dôkazov preverovať fakturáciu od spoločnosti DALIJA s.r.o. pre spoločnosť POOL Trade, a to z dôvodu, že tieto spoločnosti neboli súčasťou preverovaného obchodného reťazca (súčasťou reťazca bola spoločnosť POOL Trade, avšak vo vzťahu k iným spoločnostiam ako spoločnosti DALIJA s.r.o.) a zároveň pre potreby daňovej kontroly boli zistené a opísané personálne prepojenia, ktoré boli spojené s osobou D. F. (čo žalobca žiadnym spôsobom relevantne nepoprel), pričom zistené skutočnosti dostatočným spôsobom postačovali na prijatie záveru o daňovom podvode.“

48. Správny súd napokon uvádza, že žalobca sa v replike, ako aj v podaní zo dňa 13.03.2023 domáhal vo veci nariadiť pojednávanie. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na žalobu (s. 16), v ktorej sa žalobca vyjadril tak, že nežiada nariadenie pojednávania, ako aj na § 182 ods. 1 písm. g) SSP, podľa ktorého v správnej žalobe sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť vyjadrenie, či žalobca žiada nariadenie pojednávania; na neskoršiu žiadosť žalobcu o nariadenie pojednávania správny súd neprihliada. Správny súd konštatuje, že vo veci neidentifikoval dôvody podľa § 107 ods. 1 SSP, podľa ktorých by vo veci malo byť nariadené pojednávanie.

49. Finančné orgány podľa názoru správneho súdu zistili skutkový stav veci dostatočne a v súhrne identifikovali celý rad objektívnych okolností nasvedčujúcich účasti žalobcu na daňovom podvode, ako aj opak konania žalobcu v dobrej viere, kedy vyhodnotili prijaté opatrenia žalobcu za nedostatočné, pričom špecifikovali konkrétne opatrenia, ktoré žalobca mal vykonať a nevykonal. Takto zistený skutkový stav následne aj správne právne posúdili, keď ho podriadili pod inštitút daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03). V zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie splnenie jednotlivých kritérií

tzv. Axel Kittel testu prináleží overiť konajúcemu súdu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo), pričom správny súd tieto podmienky vyhodnotil a overil ich splnenie. Na podklade uvedeného tak správny súd vyhodnotil podanú žalobu ako nedôvodnú, a preto ju s odkazom na § 190 SSP zamietol.

50. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania pred správnym súdom, pretože nezistil dôvody, na základe ktorých by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať ich náhradu.

51. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a/ SSP účinnom do 30. júna 2023) od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ podľa § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm. a/); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) (písm. b/); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c/).