Súd:	Správny súd v Bratislave
Spisová značka:	BA-5S/23/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu:	1023200130
Dátum vydania rozhodnutia:	04. 06. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M
ECLI:	ECLI:SK:SpSBA:2026:1023200130.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej LL.M a členov senátu JUDr. Davida Žáka a JUDr. Daniely Uhríkovej v právnej veci žalobcu: ASBIS SK spol. s r.o., so sídlom Tuhovská 33, 831 06 Bratislava, IČO: 31 382 541, právne zastúpený: Malata, Pužinský, Hegedüš & Partners s.r.o., so sídlom Twin City Tower, Mlynské nivy 10, 821 09 Bratislava, IČO: 47 239 921, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103150553/2022 zo dňa 21.11.2022, takto

r o z h o d o l :

I. Správny súd žalobu z a m i e t a.

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

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (s účinnosťou od 01.07.2019 Úrad pre vybrané hospodárske subjekty, ďalej „správca dane“) vykonal u spoločnosti ASBIS SK spol. s r.o. (ďalej „žalobca“, „daňový subjekt“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až apríl 2013, o výsledku ktorej bol vyhotovený Protokol z daňovej kontroly č. 102399191/2017 zo dňa 16.11.2017.

2. Správca dane rozhodnutím č. 102111002/2022 zo dňa 29.7.2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume XXX.XXX,XX eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2013. Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že daňový subjekt mohol vedieť, že kúpou tovaru sa zúčastnil na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodného konania vo vzťahu k DPH, ak by si dostatočne preveril svojho priameho dodávateľa PILLOR s.r.o..

3. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 103150553/2022 zo dňa 21.11.2022 (ďalej len „druhostupňové rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku. Žalovaný považoval závery správcu dane za vecne správne, poukázal na judikatúru SD EÚ vo veciach Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04 zo 6. júla 2006.

II.
Žaloba a podstatné žalobné body

4. Žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Bratislave dňa 02.02.2023 (e mailom dňa 24.01.2023) domáhal preskúmania zákonnosti prvostupňového a druhostupňového rozhodnutia a ich zrušenia z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP"), vrátenia veci orgánu verejnej správny prvého stupňa na ďalšie konanie.

5. Žalobca v správnej žalobe namietal nepreskúmateľnosť druhostupňového rozhodnutia pre absenciu riadneho odôvodnenia, lebo sa žalovaný nevysporiadal s jeho odvolacími námietkami voči prvostupňovému rozhodnutiu. Žalovaný síce uznal, že tovar bol žalobcovi dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre (PILLOR s. r. o.), ale na druhej strane tvrdil, že žalobca nedodržal v preverovaných obchodoch primeranú opatrnosť poukazujúc na výpoveď A. B., jediného konateľa a spoločníka dodávateľa PILLOR s. r. o., ktorý poprel obchodovanie cez osobu menom C. D.. Žalobca namietal, že sa žalovaný nevysporiadal s námietkou o nehodnovernosti tvrdení menovaného A. B., pritom z vyšetrovania v trestnom konaní (pod ČVS: C./NKA-FP-ST-2015) mu vyplýva, že B. a D. sa poznali a patrili do tej istej zločineckej skupiny založenej C. E. alias C. D.. Podľa neho sa žalovaný nevyporiadal ani s námietkou o nesprávnej aplikácii Axel kittel testu, ale podvodné konanie žalovaný konštatuje len na úrovni subdodávateľského reťazca.

6. Namieta nesprávne právne posúdenie veci správnych orgánov, že mohol vedieť, že kúpou tovaru sa zúčastní na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Podľa jeho názoru mu žalovaný ani správca dane nepreukázali, či by opatreniami, ktorých nezrealizovanie mu vytýkajú, by došlo k odhaleniu daňového podvodu na úrovni subdodávateľov. Namietal nesprávne právne posúdenie veci ohľadom otázky dobrej viery pri preverovaní zmluvného vzťahu s dodávateľom PILLOR s.r.o. a nedostatok odôvodnenia v tvrdení, že nedodržal náležitú opatrnosť. Podľa názoru žalobcu žalovaný a správca dane nastavili také kritériá posudzovania dodržiavania primeranej opatrnosti, ktoré nezodpovedajú jeho obvyklému obchodnému styku. Podľa neho preukázal prijatie opatrení na zabezpečenie, že plnenia nebudú poznačené podvodom. Voči dodávateľovi vykonal viac stupňovú kontrolu, ktorú vykonával vo vzťahu ku všetkým dodávateľom a nemal vedomosť o prípadnom protiprávnom konaní dodávateľa, subdodávateľov či jeho odberateľov. Nie je relevantné, že A. B. nevytvoril elektronické správy, ktoré mu boli doručované z e-mailovej adresy C., lebo z výpovede B. mu vyplynulo, že sa komunikácia realizovala s jeho súhlasom. E-mailová komunikácia zo strany C. D. bola realizovaná z e-mailovej adresy s totožnou doménou„pillor.sk" ako bola e-mailová adresa konateľa dodávateľa (A. B.). Podľa žalobcu A. B. v trestnom konaní poprel vedomosť o C. D. z dôvodu, aby sa sám vyhol trestnému stíhaniu. Podľa názoru žalobcu (ods. 123 žaloby) nie je výnimočné, ak dodávateľ (PILLOR s.r.o.) priamo odporučí kupujúcemu konkrétnych odberateľov tovaru za primeranú maržu. V čase realizácie obchodov nemal žalobca ako zistiť, že spoločnosť dodávateľa PILLOR s.r.o. bola vytvorená len za účelom obchodovania s ním. Je bežné, že obchodná spoločnosť má prenajatú časť skladu v niektorom logistickom centre v krajine, kde je to pre ňu výhodné a kde tovar potrebuje. Taktiež je bežné obchodovanie na tzv. predplatbu, t.j. že boli dodávateľské faktúry uhradené až po tom, čo boli žalobcovi uhradené odberateľské faktúry.

7. Žalobca ďalej namieta nesprávne a nedostatočné skutkové zistenia správcu dane, že obchodovaný tovar nebol poistený. Uviedol, že materská spoločnosť daňového subjektu (ASBISC Enterprises PLC) má uzatvorenú rámcovú poistnú zmluvu s poisťovacou spoločnosťou M.N. LÉONS B.V., ktorou sú poistené všetky odchádzajúce zásielky od ASBISC Enterprises PLC a jej dcérskych spoločností vrátane žalobcu. Podľa neho ním doloženými listinami preukázal poistenie tovaru, ale je neštandartné, aby v poistných zmluvách boli označené priamo konkrétne tovary vyplývajúce z faktúr. Žalovaný sa nevysporiadal riadne so všetkými listinami, ktoré predložil ako dôkazy ohľadom poistenia tovaru. Ďalej uviedol, že výhrada ohľadom dokladu o poistení tovaru bola vznesená až žalovaným v druhostupňovom rozhodnutí a preto nemal možnosť sa k tejto výhrade skôr vyjadriť. Z doloženej listiny označenej ako „PREKLAD číslo 741/2020" mu vyplýva poistenie na zásielky spoločnosti ASBISC Enterprises PLC a pridružených spoločností vrátane žalobcu v období od 01.01.2012 do 01.01.2015.

8. Žalobca namieta nezákonnosť rozhodnutí z dôvodu, že sa správne orgány nevyporiadali s jeho námietkami zaujatosti voči zamestnancom správcu dane (ods. 161 až 198 žaloby). K veci uviedol, že elektronicky podal dňa 29.10.2018 námietku zaujatosti voči zamestnancom správcu dane: 1. F. G. H. – kontrolórka, 2. F. I. B., kontrolórka, 3. F. J. K., vedúca oddelenia daňovej kontroly 4 a 4. nadriadení zamestnanci zamestnancov uvedených v bodoch 1 až 3. Žalobca namietal nedostatok ich subjektívnej nestrannosti a nezákonný postup vo viacerých daňových konaniach vedených voči nemu, ďalej že

vykonané dôkazy hodnotili len na jeho ťarchu, mali voči nemu predsudky a antipatiu, dopustili sa lživých tvrdení, znemožňovali mu realizovať jeho procesné práva. Voči osobám, ktoré konali v jeho mene, bolo vznesené obvinenie aj na základe svedeckej výpovede zamestnankyne F. H. v trestnom konaní. Nie je akceptovateľné, aby F. H. po jej svedeckej výpovedi i naďalej vykonávala daňové kontroly u neho. Osobitne poukázal na tvrdenia bývalej zamestnankyne správcu dane F. J. L. ako vedúcej oddelenia daňovej kontroly 5. V žalobe najprv tvrdí, že o námietke zaujatosti v časti smerujúcej voči vedúcej oddelenia daňovej kontroly 4 (F. J. K.) ako nadriadenej pre kontrolórky správcu dane (F. G. H., F. I. B.) nebolo vôbec rozhodnuté. Následne v žalobe uvádza, že vo vzťahu k týmto zamestnancom rozhodnuté bolo rozhodnutiami zo dňa 14.11.2018, 20.11.2018 tak, že menované neboli vylúčené z daňových konaní. Žalobca namietal nezákonnosť týchto procesných rozhodnutí.

III.
Vyjadrenie žalovaného

9. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 15.08.2023 navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Zotrval na odôvodnení svojho rozhodnutia ako aj rozhodnutia správcu dane, z ktorých vychádzal a citoval pri vyjadrení sa k žalobným bodom žalobcu. V súvislosti s osobou C. D. poukázal na zistenia vyšetrovateľa PZ, že pod týmto krycím menom vystupoval obvinený zakladateľ zločineckej skupiny, ktorá dohadovala obchody so zahraničnou zločineckou skupinou v EÚ. Spoločnosť C. G. prostredníctvom A. B. a obvineného Uličného z spol. REPASE, s.r.o. a PULZE s.r.o. mal vystavovať účtovné doklady, zabezpečovať tok tovaru. Žalobca deklaroval obchody s dodávateľom PILLOR s.r.o. len v období 12/2012 až 09/2013. Žalobca začal spolupracovať s neoverenou osobou C. D., ktorý nebol nikdy zamestnancom dodávateľa PILLOR, s.r.o. a ani nemal oprávnenie za dodávateľa konať, pritom nakupoval tovar od dodávateľa za cca XX,X M. eur (od 12/2012 do 09/2013). Poukázal na záver správcu dane, že v obchodnom reťazci (zahraničné spoločnosti z EU - A. S. MOZAIKA s.r.o./ BRUINS s.r.o. - PILLOR, s. r. o. - ASBIS SK spol. s r.o. - zahraniční odberatelia z EÚ) došlo k daňovému úniku, ktorý bol dôsledkom podvodného konania.

10. K námietke ohľadom poistenia tovaru žalovaný uviedol, že žalobca najprv vo svojom elektronickom vyjadrení (zaevidované pod č. 6/01309841/2017) uviedol, že tovar nebol poistený a až následne vo vyjadrení zo dňa 14.01.2019 doplnil vyjadrenie o dôkaz existencie poistenia tovaru a to potvrdením vystaveným spoločnosťou M.N. LÉONS B.V. dňa 11.01.2018, vťahujúce sa k poisteniu tovaru za obdobie roka 2012. Následne doložil žalobca ďalšie listiny v anglickom jazyku, ale správca dane v rozhodnutí konštatoval, že z predložených listín nevyplýva, že sa poistenie tovaru viaže na konkrétny tovar deklarovaný na faktúrach. Nepredložil ani rámcovú zmluvu materskej spoločnosti žalobcu (ASBISC Enterprises PLC) uzatvorenú s poisťovacou spoločnosťou M.N. LÉONS B.V. V rámci odvolacieho konania žalobca síce doložil „PREKLAD číslo / TRANSLATION No. 219/19a“ z anglického jazyka zo dňa 20.09.2019, kde je uvedená spoločnosť M.N. LÉONS B.V., „Poistný hárok 2018 - 01“ týkajúci sa „Poistenia námorného nákladu a skladovania“; Poistníka: ASBISC Enterprises PLC a v časti „Poistený“ sú uvedené viaceré spoločnosti, vrátane spoločnosti „Asbis Slovakia“ bez bližšej identifikácie. Na dokumente „Poistný hárok 2018 - 01“ nie je uvedený žiadny dátum, pritom existuje aj spoločnosť Asbis Slovakia, a.s., IČO: 50 523 406, akcionár: ASBISC ENTERPRISES PLC, deň zápisu 29.09.2016. Z vyššie uvedeného hárka nevyplýva, že by sa mal týkať poistenia tovaru spoločnosti ASBIS SK spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie.

11. Zopakoval svoju argumentáciu z svojho rozhodnutia, prečo podľa jeho názoru nekonal žalobca s náležitou opatrnosťou pri uzatváraní obchodov s dodávateľom PILLOR, s.r.o. Trvá na tom, že žalobca konal s neoprávnenou osobou vystupujúcou pod menom C. D., ktorá nikdy nebola poverená na základe žiadnej plnej moci vykonávať obchodné aktivity v mene dodávateľa PILLOR s. r. o. a pritom išlo o dodávky tovaru v hodnote cca XX,X M. eur. K odberateľom tovaru nakúpeného od PILLOR s. r. o. cez žalobcu dodal, že žalobca všetok tovar od dodávateľa PILLOR s. r. o. predal vždy zahraničným spoločnostiam z iného členského štátu, ale tovar nebol doručený do krajiny so sídlom odberateľa ale do logistických skladov v iných členských štátoch.

IV.
Replika žalobcu

12. Žalobca podaním zo dňa 25.05.2026 dal do pozornosti súdu rozsudok Správneho súdu v Bratislave sp. zn. BA-6S/133/2021, ktorým bolo vyhovené jeho žalobe, pritom podľa neho ide o porovnateľné skutkové a právne okolnosti ako v posudzovanej veci.

V.
Relevantné právne predpisy

13. Podľa § 493e SSP, v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

14. 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.

15. 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.

16. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných zákonov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

17. Podľa § 46 ods. 2 Daňového poriadku ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

18. Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“), d) dovoz tovaru do tuzemska.

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

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

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

22. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň a) ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, b) ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

23. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70, c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu, d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

24. Podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry, b) elektronickou faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickom formáte; elektronickú faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby, c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru, d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry, e) elektronickou výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickou formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

VI.
Konanie na správnom súde

25. Konanie o správnej žalobe bolo pôvodne vedené pred Krajským súdom v Bratislave pod sp. zn. 5S/23/2023. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 1. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave (ďalej len „súd“, „správny súd“), na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. BA-5S/23/2023. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti pridelená do senátu 3S správneho súdu.

26. Správny súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10 a § 13 ods. 1 SSP v spojení s § 3 ods. 3 písm. b) zákona o zriadení správnych súdov preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, z dôvodov uplatnených v žalobe (§ 134 ods. 1 SSP) a viazaný žalobnými bodmi dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. O žalobe rozhodol na pojednávaní dňa 04.06.2026.

VII.
Právne posúdenie veci správnym súdom

27. Predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia finančných orgánov, a to prvostupňové rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorými tieto žalobcovi odopreli právo na odpočítanie dane a vyrubili mu rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie február 2013. Úlohou správneho súdu bolo v medziach žalobných bodov posúdiť, či finančné orgány pri rozhodovaní postupovali v súlade s príslušnými právnymi predpismi a ustálenou súdnou praxou.

28. Keďže predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia finančných orgánov vo veci odpočítania dane, správny súd prvotne uvádza, že právo zdaniteľných osôb na odpočítanie dane, ktorú majú zaplatiť, dane splatnej alebo už zaplatenej na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému DPH. Právo zdaniteľných osôb na odpočítanie dane, i keď predstavuje základnú zásadu spoločného

európskeho systému DPH, môže byť obmedzené, resp. odopreté, a to v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nepreukáže splnenie hmotnoprávnych podmienok (alebo formálnych podmienok) pre priznanie práva na odpočítanie dane alebo ak došlo k daňovému podvodu, či k zneužitiu práva. Ide o rôzne právne dôvody pre obmedzenie, resp. odopretie práva na odpočítanie dane, ktorých jednoznačné odlíšenie je dôležité najmä v súvislosti s rozsahom a predmetom dokazovania či inštitútom dôkazného bremena. V rámci správneho súdneho prieskumu rozhodnutí finančných orgánov, ktorými tieto odopreli daňovému subjektu právo na odpočítanie dane a vyrubili mu rozdiel dane, je potom správny súd viazaný dôvodom obmedzenia, resp. odopretia práva na odpočítanie dane, vymedzeným finančnými orgánmi v ich rozhodnutiach. Pri prieskume takýchto rozhodnutí finančných orgánov správnymi súdmi je preto spravidla potrebné ustáliť dôvod odopretia práva daňového subjektu na odpočítanie dane.

29. Vychádzajúc z obsahu rozhodnutí finančných orgánov v preskúmavanej právnej veci možno konštatovať, že v daňovom konaní bolo preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie odpočtu DPH. Spornými nebolo, že tovar bol žalobcovi doručený od dodávateľa uvedeného na faktúre.

30. Podľa správneho súdu, za situácie, kedy žalobca splnil zákonné podmienky pre priznanie odpočtu dane podľa zákona o DPH, čo nebolo žalovaným spochybnené, mohol byť nárok na odpočet odmietnutý iba a len vtedy, pokiaľ boli preukázané skutočnosti, s ktorými judikatúra Súdneho dvora EÚ zánik nároku spája (viď rozsudok Optigen, rozsudok Axel Kittel a rozsudok zo dňa 21.06.2012 v spojených veciach Mahagében Kft. a C. N., C-80/11 a C-142/11). Keďže u správcu dane vznikli pochybnosti o oprávnenosti uplatnenia nároku na odpočet DPH, správca dane bol povinný skúmať, či došlo k daňovému podvodu.

31. Súdny dvor EÚ opakovane vysloviI, že nárok na odpočet DPH nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazi dodávok existuje iná (predchádzajúca alebo následná) transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom daňový subjekt nevie alebo ani nemôže vedieť - podvodné konanie sa uskutočnilo na inom stupni obchodného reťazca bez vedomosti daňového subjektu. Vzhľadom k tomu, že odmietnutie nároku na odpočet je výnimkou zo základnej zásady, ktorú predmetný nárok predstavuje, je povinnosťou správcu dane, aby dostatočne preukázal objektívne okolnosti umožňujúce učiniť záver, že osoba povinná k dani vedela alebo musela vedieť, že plnenie uplatňované k odôvodneniu nároku na odpočet bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo iným subjektom v dodávateľskom reťazci na vstupe (rozsudok Mahagében, bod 49.). Finančné orgány sú povinné vykonať tzv. Axel Kittel test a ak má byť daňový subjekt zodpovedný za účasť na daňovom podvode, musí byť daná kladná odpoveď na každú zo 4 otázok (1. Exituje daňová strata?; 2. Pokiaľ áno, je táto daňová strata dôsledkom daňového podvodu? ; 3. Pokiaľ došlo k daňovému podvodu, boli obchodné transakcie daňového subjektu spojené s týmto podvodom?; 4. Pokiaľ boli obchodné transakcie daňového subjektu spojené s podvodom, vedel alebo musel o tom vedieť tento daňový subjekt?).

32. Z ustálenej rozhodovacej činnosti súdu vyplýva, že za účelom preskúmania zákonnosti postupu orgánov finančnej správy v takomto prípade je preskúmať, či orgány finančnej správy vo svojich rozhodnutiach poskytli kladné odpovede na otázky (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024, body 74 a 75 a iné).

33. Daňový podvod v kontexte práva na odpočítanie dane, presnejšie v kontexte obmedzenia, resp. odopretia práva na odpočítanie dane, je v správnej súdnej praxi definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do O. C. vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia (viď napríklad rozsudky Súdneho dvora EÚvo veciach C- 354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen; C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling, či C- 80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid). Pri daňovom podvode je spravidla možné konštatovať, že transakcie uskutočnené v rámci takéhoto podvodu nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami (porovnaj napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26.10.2022).

34. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu vymedzuje tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL zo dňa 06.07.2006), ktorý je vyabstrahovaním kritérií

na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel (C-439/04).

35. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (1) preukázať existenciu podvodu na DPH (chýbajúcu daň), a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku obchodného reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku obchodného reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbanlivosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

36. V rámci tzv. Axel Kittel testu existencie daňového podvodu jednotlivé skutkové okolnosti nemožno striktne kategorizovať v tom zmysle, že by mohli vždy osvedčovať splnenie len jedného z predpokladov pre posúdenie veci ako daňového podvodu. Niektoré skutkové okolnosti totiž môžu mať relevanciu tak pre záver o existencii podvodu, ako aj pre záver o vedomosti daňového subjektu o podvode alebo pre vylúčenie jeho dobrej viery. Nie je preto možné trvať na prísnom subsumovaní jednotlivých skutkových okolností pod jednotlivé „kroky“ zmieneného testu. Napokon v rámci tzv. Axel Kittel testu daňového podvodu jednotlivé skutkové okolnosti nemožno ani vytrhávať z kontextu celej veci a hodnotiť izolovane. Sila zistených skutkových okolností môže totiž tkvieť práve v ich komplexnosti. Zistené skutkové okolnosti je preto potrebné posúdiť vždy komplexne a v ich vzájomných súvislostiach. Jednotlivé skutkové okolnosti tak môžu predstavovať čriepky do mozaiky celkovo utvárajúce obraz o daňovom podvode.

37. Z rozhodnutí vyplýva, že finančné orgány odopreli žalobcovi právo na odpočítanie dane a vyrubili mu rozdiel dane na DPH z dôvodu, že mal vedieť o jeho účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Správca dane odoprel žalobcovi právo na odpočítanie dane, pretože podľa správcu dane vedel, resp. musel vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom. Preto aj správny súd venoval v medziach žalobných bodov osobitnú pozornosť prieskumu záveru finančných orgánov o účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, majúc na pamäti, že dôkazné bremeno (vzhľadom na dôvod odopretia práva na odpočítanie dane a vyrubenia rozdielu dane na DPH) zaťažovalo finančné orgány, ktoré určujú okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel resp. vedomosť daňového subjektu.

38. Pokiaľ ide o objektívny test v rámci celého obchodného reťazca, správny súd poukazuje najprv na popis obchodného reťazca (zahraničné spoločnosti z EÚ – A. S. MOZAIKA s.r.o./BRUINS s.r.o. – PILLOR, s. r. o. – ASBIS SK spol. s r.o. – odberatelia z EÚ) zisteného správcom dane, do ktorého bol zapojený aj žalobca, a následne na zistenia správcu dane ohľadne daňového úniku u subdodávateľských spoločností. V tomto smere správny súd poukazuje tiež na zistenia správcu dane. Počas obchodovania žalobcu s dodávateľom PILLOR s. r. o. bol deklarovaný vyššie uvedený tok tovaru (IT tovar), kde na subdodávateľskej úrovni boli vykonštruované tuzemské dodávky. Subdodávateľské spoločnosti (A. S. MOZAIKA s.r.o./BRUINS s.r.o.) nakupovali tovar zo zahraničia – v daňových priznaniach vykázali v riadku 07 a 08 nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 zákona o DPH a zároveň aj z tuzemska – v daňových priznaniach vykázali v riadku č. 23 vysoké sumy (v státisícoch eur), ktoré sú zahrnuté aj v r. 21. Podávané daňové priznania DPH týchto spoločností obsahovali vždy len údaje o predaji tovaru v tuzemsku – t. j. sumy uvádzané v riadkoch č. 3 a 4 daňového priznania DPH. Sumy týkajúce sa predaja tovaru v tuzemsku nadväzovali na sumy potvrdzujúce nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 zákona o DPH, t. j. nákupu tovaru z iných členských štátov. Na subdodávateľskej úrovni vznikol daňový únik, lebo subdodávateľské spoločnosti uviedli v daňových priznaniach nákup tovaru (z iných členských štátov) a jeho následný predaj (tuzemsko), ale zároveň v daňových priznaniach uviedla umelo vykonštruovaný tuzemský nákup, ku ktorému nebol v podaných daňových priznaniach vykázaný adekvátny predaj, t. j subdodávateľské spoločnosti si umelo vykrývali vzniknutú daňovú povinnosť z deklarovaných tuzemských dodávok pre spoločnosť PILLOR s.r.o. cez sumy na vstupe v daňových priznaniach vykonštruovanými tuzemskými transakciami. Túto skutočnosť potvrdzujú aj výpisy z bankových účtov subdodávateľských spoločností (A.S. MOZAIKA, s.r.o. a BRUINS s.r.o.). Subdodávateľské spoločnosti síce uviedli v daňovom priznaní DPH sumy za tuzemský nákup, ale z bankových výpisov vyplynulo, že žiadne úhrady, ktoré by potvrdzovali nákup tovaru v tuzemsku neboli zaznamenané. Správca dane konštatoval v prvostupňovom rozhodnutí na to, že subdodávateľské

spoločnosti vykazovali v podaných daňových priznaniach DPH nízke daňové povinnosti a odhliadnúc od vykonštruovaných tuzemských transakcií mali subdodávateľské spoločností odviesť daňovú povinnosť v státisícoch eur.

39. Správca dane zistil existenciu chýbajúcej dane na predchádzajúcom článku obchodného reťazca, a preto správny súd považoval prvý predpoklad pre posúdenie veci ako daňového podvodu za preukázaný, keď v konaní pred finančnými orgánmi nevyšli najavo žiadne okolnosti, ktoré by nasvedčovali tomu, že neuhradenie dane malo pôvod v akejkoľvek objektívnej prekážke, ktorá by bránila v riadnom plnení daňových povinností subjektov zapojených do predmetného obchodného reťazca.

40. Pokiaľ ide o vedomostný test konkrétneho subjektu, správny súd mal za preukázané objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že žalobca o podvode vedel alebo vedieť mohol. Správca dane totiž dostatočným spôsobom preukázal, že plnenia, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane, vykazovali viacero neštandardných znakov, z ktorých bolo možné zistiť, že deklarovaný dodávateľ (spoločnosť PILLOR, s. r. o.) a jeho dodávatelia (subdodávateľské spoločnosti A. S. MOZAIKA s.r.o./ BRUINS s.r.o.) boli do predmetného obchodného reťazca účelovo vložení. Medzi takéto neštandardné znaky možno subsumovať správcom dane zistené skutočnosti, okrem iného:
- Žalobca začal spolupracovať s úplne novým, na trhu neznámym dodávateľom PILLOR s.r.o., ktorý nebol etablovaný na trhu s tovarom IT (pevné disky, procesory), ktoré ponúkal.
- Dodávateľ nemal žiadnu webovú stránku s prezetnovaním obchodov IT techniky.
- Obchodnú spoluprácu začal s osobou, o ktorej mal vedomosť len o mene a priezvisku (C. D.), ktorý nebol nikdy konateľom ani zamestnancom dodávateľa a nemal preukázané jeho oprávnenie konať za dodávateľa.
- Žalobca nepodpísal s dodávateľom žiadnu zmluvu, aj keď išlo o tovar za viac ako XX M. eur.
- Neprebehlo žiadne osobné stretnutie s jediným konateľom dodávateľa, A. B..
- Žalobca následne tovar ďalej predával spoločnostiam, ktoré mu boli odporučené dodávateľom.
- Za tovar platil dodávateľovi až po tom, čo obdržal cenu za tovar od odberateľov, ktorým tovar predal.
(atď. všetky neštandartné indície sú uvádzané na str. 30 -32 prvostupňového rozhodnutia).

41. Pre úplnosť správny súd dodáva, že pri vedomostnom teste konkrétneho subjektu bolo možné len súhlasiť s konštatovaním správcu dane, že „žalobca nepristupoval k obchodnému prípadu s náležitou obozretnosťou, nevynaložil a neprijal všetky rozumné opatrenia vyplývajúce z rizika podnikateľskej zodpovednosti na dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči zdaniteľných plnení, ktoré samé o sebe využívajú právo poskytované a vyplývajúce zo zásady neutrality DPH". Voči tomuto záveru správcu dane žalobca v žalobe brojil tými istými argumentmi ako v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu.

42. Pokiaľ ide o due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu (spočívajúci v posúdení, či táto osoba prijala opatrenia, ktoré je od nej možné rozumne vyžadovať, aby zistila, či prijaté plnenie nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode), ten umožňuje i za predpokladu splnenia objektívneho a subjektívneho aspektu Axel Kittel testu existencie daňového podvodu osobe uplatňujúcej si právo na odpočítanie dane preukázať, že prijala dostatočné opatrenia na to, aby zistila, či prijaté plnenie nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. Tieto prijaté opatrenia následne vyhodnotí správca dane. V preskúmavanej právnej veci žalobca nepreukázal, že by relevantné opatrenia na zabránenie svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom prijal. Žalobca síce v žalobe poukázal na možnosť výskytu osoby v dobrej viere zúčastnenej na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, avšak neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti, resp. skutkové okolnosti takého charakteru, na základe ktorých by bolo možné ustáliť záver, že prijal také relevantné opatrenia na zabránenie svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, a že ho možno považovať za osobu zúčastnenú v dobrej viere na takomto obchodnom reťazci.

43. Vzhľadom na vyššie uvádzané skutočnosti súd vyhodnotil za nedôvodné námietky o nesprávnom právnom posúdení ohľadom jeho dobrej viery pri preverovaní zmluvného vzťahu s dodávateľom a že mohol/nemohol vedieť, že jeho plnenie je súčasťou podvodu.

44. Súd nedal za pravdu žalobcovi ani v námietke o nesprávnej aplikácii Axel kittel testu, lebo žalovaný aj správca dane sa v odôvodnení podrobne vyporiadali s jednotlivými otázkami a náležite odôvodnili, ako dospeli ku kladným odpovediam. K námietke žalobcu, že podvod v subdodávateľskom

reťazci neznamená podvod v celom obchodnom reťazci súd uvádza, že skutočnosti týkajúce sa subdodávateľských spoločností, resp. ďalších zložiek obchodného reťazca, nie sú irelevantné. Práve naopak, tieto môžu znamenať, že v predchádzajúcich článkoch obchodného reťazca došlo k daňovému úniku (k daňovému podvodu). V tomto smere má práve relevanciu aj prípadná dobrá viera, obozretnosť daňového subjektu alebo neprijatie dostatočných opatrení na predchádzanie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Tieto skutočnosti totiž môžu nasvedčovať tomu, že daňový subjekt, ak by postupoval riadne, mal a mohol vedieť, že realizovaním zdaniteľného obchodu bude participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (obdobne rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

45. V tejto súvislosti je irelevantnou aj námietka o absencii odôvodnenia o nedodržaní náležitej opatrnosti. Z obsahu odôvodnenia rozhodnutí vyplýva, že správne orgány dostatočne a jasne odôvodnili, prečo nepovažovali za dostatočné úkony robené žalobcom pri preverovaní svojho nového dodávateľa. Súd nedal za pravdu žalobcovi, že nie je výnimočné, ak dodávateľ priamo odporučí kupujúcemu konkrétnych odberateľov tovaru. Súd je toho názoru, že aj takýto úkon už sám o sebe mohol u žalobcu evokovať opatrnosť, ktorú by napríklad sprevádzal dodatočným dopytom, prečo dodávateľ priamo nepredáva subjektom, ktoré mu odporučil. A hlavne v kontexte s dohodnutým spôsobom úhrady za tovar, kedy mal žalobca zaplatiť dodávateľovi až po tom, čo mu za tovar zaplatili odberatelia. Žalovaný sa v rozhodnutí podrobne vyporiadal s úkonmi žalobcu, ktoré žalobca deklaroval za obozretné opatrenia, a preto správny súd považoval aj tretí predpoklad pre posúdenie veci ako daňového podvodu za preukázaný.

46. V súvislosti s inštitútom náležitej opatrnosti správny súd poukazuje na názor Súdneho dvora EÚ, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor EÚ pripúšťa, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (viď rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Správny súd uvádza, že pri rozhodovaní je potrebné vykladať relevantné právne normy eurokonformným spôsobom s prihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora EÚ prípadne Európskeho súdu pre ľudské práva, ak je to v tom ktorom prípade potrebné, avšak nemožno opomínať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci (viď rozsudok Súdneho dvora EÚ Adeneler, C-212/04, 04.07.2006, Zb. s. I-6057) bez ohľadu na to, či ustanovenia použité pri výklade majú alebo nemajú priamy účinok.

47. Správny súd konštatuje, že žalobca mal prijať všetky rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa stane súčasťou obchodov zneužívajúcich systém DPH a mal možnosť si riadne preveriť svojho dodávateľa. Naopak, konanie žalobcu nie je v zhode s konaním obozretného daňového subjektu, ktorý si riadne preverí, či potencionálny obchodný partner je platiteľom DPH. Z celkového konania žalobcu ako podnikateľského subjektu, nie je možné skonštatovať, že by bol konal obozretne a v dobrej viere, čo má aj dosah na posudzovanie z hľadiska vnútroštátnej rozhodovacej praxe, resp. judikatúry SD EÚ. Správny súd zdôrazňuje, že každý subjekt vstupujúci do obchodných vzťahov musí zachovávať náležitú mieru obozretnosti, predovšetkým vzhľadom k povahe tovaru a služieb a zabezpečiť si potrebné podklady pre splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov skutočne prišlo, pretože dôkazné bremeno týkajúce sa faktickej realizácie obchodovania je na jeho strane.

48. Správny súd poukazuje na rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/51/2010 zo dňa 08.12.2011, v ktorom sa uvádza, že: „Znakom jednej zo zásad obchodného práva, t.j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu

dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady, že do úvahy sa berie vždy skutočný obsah právneho úkonu, opodstatnené.“ Taktiež poukazuje na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozsudku vo veci sp. zn. 5Sžf/97/2010, z ktorého vychádza ustálená judikatúra a v ktorom poukázal nielen na základnú zásadu obchodného práva a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v Daňovom poriadku, oprávnené.

49. K poukazu žalobcu na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie správny súd uvádza, že z rozhodovacej praxe tejto súdnej inštancie pre podnikateľa nevyplýva iba ochrana práva na odpočítanie dane, ale (okrem iných) aj povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného konania v obchodnom reťazci, do ktorého bol podnikateľ zapojený, nevznikli pochybnosti o tom, či o podvode vedel alebo so zreteľom k všetkým okolnostiam vedieť mohol. Je totiž vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôsobil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dohadovaní obchodných kontraktov sa v rámci možností snažil dbať o to, aby jeho obchodní partneri neboli problémoví. Ako to už bolo uvedené, v preskúmavanej právnej veci žalobca nepreukazoval, že by relevantné opatrenia na zabránenie svojej účasti na daňovom podvode prijal.

50. Správny súd pripomína, že výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí, keď znalosť obchodných partnerov nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv (hoc uzavretých konkludentne) odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, a to zahŕňa aj povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa aj v podnikateľskej sfére následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavia vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej-ktorej zmluvnej strany (napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV. ÚS 104/2012-89 zo dňa 01.03.2012).

51. V súvislosti s výberom dôveryhodných obchodných partnerov správny súd pre úplnosť dodáva, že žalobca mohol finančným orgánom napríklad predložiť dôkazy o tom, že dodávateľ ponúkal, resp. mal zverejnenú ponuku alebo reklamu na predaj IT techniky, prípadne dôkazy o tom, odkiaľ získal na túto spoločnosť referencie a odporúčania. Bolo len na žalobcovi, aby si už v čase deklarovaných zdaniteľných plnení zabezpečil dôkazy, ktoré bude môcť predložiť s odstupom času, napríklad z dôvodu obhájiteľnosti uplatneného práva na odpočítanie dane.

52. K námietkam žalobcu, že sa správny orgány v rozhodnutiach nevyporiadali s jeho odvolacími námietkami ohľadom zaujatosti voči zamestnancom správcu dane, ktorí vykonávali daňovú kontrolu súd uvádza, že tieto sú nedôvodné. Z obsahu rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že hlavne žalovaný podrobne v druhostupňovom rozhodnutí odôvodnil (na str. 13 až 17 druhostupňového rozhodnutia), že námietky prešetril, ku každej zamestankyni vydal samostatné rozhodnutie (č. 638796/2018 z 14.11.2018 ohľadom F. H., č. 638687/2018 z 14.11.2018 ohľadom F. B. a č. 648903/2018 z 20.11.2018 ohľadom Ing. Zachovej). Podrobne sa v druhostupňovom rozhodnutí venoval námietkam podaným voči zamestnankyni F. H., ktorá vypovedla aj ako svedok v trestnom konaní.

53. V súvislosti s touto námietkou žalobca v dodatočnom vyjadrení poukázal na rozsudok vydaný tunajším súdom v konaní sp. zn. BA-6S/133/2021 a majúc za to, že ide o obdobnú vec, žiadal rozhodnúť rovnako. Správny súd sa oboznámil s obsahom rozsudku č. k. BA-6S/133/2021-154 zo dňa 11.03.2026, avšak konštatuje, že v tu posudzovanej veci ide odlišný rozsah odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov ohľadom vyššie uvedenej námietky. V konaní sp. zn. BA-6S/133/2021 sa posudzovalo, ako

správne orgány odôvodnili svoje závery k odvolacej námietke žalobcu o zaujatosti zamestnancov a bolo zrušené len druhostupňové rozhodnutie. Iné žalobné námietky v rozsudku riešené neboli. No v tu posudzovanom konaní (sp. zn. BA-5S/23/2023) sa správne orgány podrobne vyporiadali so svojim záverom ohľadom námietok týkajúcich sa zaujatosti a vylúčenia konkrétnych zamestnankýň, preto nebolo možné zrušiť druhostupňové rozhodnutie z rovnakých dôvodov ako v rozsudku č.k. BA-6S/133/2021-154 zo dňa 11.03.2026.

54. Súd nepovažuje za dôvodnú ani námietku o nedostatočných skutkových zisteniach ohľadom poistenia tovaru. Z obsahu prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane opísal vyjadrenia a listiny súvisiace s poistením tovaru, ktoré žalobca v daňovom konaní predložil a tiež uviedol svoje závery, ktoré mu z listín vyplynuli, t.j. že tovar nebol poistený. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia je uvedené, že žalobca najprv elektronicky podaním zo dňa 26.01.2017 informoval, že tovar poistený nebol. Až vo vyjadrení zo dňa 11.01.2019 uvádzal, že „materská spoločnosť daňového subjektu, ASBIS Enterprises PLC, má uzatvorenú rámcovú poistnú zmluvu s poisťovacou spoločnosťou M.N.LÉONS B.V., ktorou sú poistené všetky odchádzajúce zásielky od ASBIS Enterprises PLC a jej dcérskych spoločností vrátane žalobcu". Správca dane v rozhodnutí dostatočne odôvodnil, že z predložených dokladov nevyplýva poistenie tovaru ani zaplatenie poistenia či už žalobcom, alebo iného subjektu v jeho mene a na jeho účet, napríklad materskou spoločnosťou ASBIS Enterprises PLC.

55. Súd dal za pravdu žalobcovi, že až v druhostupňovom rozhodnutí žalovaný uviedol nové výhrady k dokladom o poistení a nemal možnosť sa k tomu vyjadriť (t.j. „že z predloženého dokumentu „Poistný hárok 2018 -01" bez dátumu nevyplýva, že by sa mal týkať poistenia tovaru spoločnosti ASBIS SK spol. s r.o., lebo ako poistník je uvedený síce ASBISC Enterprises PLC, ale ako poistený je uvedená spoločnosť Asbis Slovakia bez bližšej identifikácie. Pritom v obchodnom registri OS Bratislava I existuje zapísaná aj spoločnosť Asbis Slovakia, a.s. s IČO: 50 523 406, akcionár: ASBISC ENTERPRISES PLC, deň zápisu 29.09.2016."). Správny súd je však toho názoru, že v kontexte ostatných všetkých zistení správcu dane a odôvodnení oboch rozhodnutí nejde zo strany žalovaného o takú vadu, ktorá by mala byť sama o sebe dôvodom na zrušenie preskúmavaných rozhodnutí. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžo15/2008 zo dňa 6.8.2008, v zmysle ktorého sa rozhodnutie správneho orgánu nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili vady, ktoré nemajú vplyv na zákonnosť rozhodnutia nemôžu privodiť iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (rovnako rozhodnutie NS SR sp. zn. 7Sžo 7/2016 zo dňa 26.01.2017, sp. zn. 5Sž 16/2012 zo dňa 29.10.2012, a jeho závery akceptoval aj Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. I. ÚS 342/2013 zo dňa 29.5.2013).

56. Finančné orgány svoj záver o účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom založili na konkrétnych skutkových okolnostiach a podrobne ho vysvetlili vo svojich rozhodnutiach. Finančné orgány tiež jasne pomenovali objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že žalobca o podvode na predchádzajúcom článku obchodného reťazca vedel alebo vedieť mohol .

57. K námietke žalobcu, že rozhodnutia finančných orgánov sú nepreskúmateľné, správny súd uvádza, že každé odôvodnenie rozhodnutia orgánu verejnej správy musí obsahovať logickú, právnu a presvedčivú argumentáciu, a to v dostatočnom rozsahu (t. j. v takom rozsahu, aby priemerný adresát mal možnosť z predloženého odôvodnenia pochopiť správnosť právnych noriem aplikovaných na skutkový stav), ako aj právne závery nevybočujúce z logiky aplikácie práva a vedúce k záveru obsiahnutému vo výrokovej časti rozhodnutia. Orgán verejnej správy pritom v odôvodnení rozhodnutia nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. To znamená, že za nepreskúmateľné nemožno považovať také rozhodnutie orgánu verejnej správy, z ktorého odôvodnenia možno zistiť, aký názor zaujal voči podstatným skutkovým a právnym otázkam majúcim zásadný význam pre rozhodnutie veci. Z hľadiska uvedených východísk bolo potrebné posúdiť aj dôvodnosť predmetnej námietky majúc na pamäti, že síce akékoľvek písomné vyhotovenie rozhodnutia orgánu verejnej moci (či už moci výkonnej alebo moci súdnej, či už v prvej inštancii alebo najvyššej inštancii) by malo spĺňať rovnaké základné kritériá zrozumiteľnosti, prehľadnosti, určitosti a vykonateľnosti, avšak že nemožno realisticky očakávať, že rozhodnutia najmä orgánu verejnej správy prvého stupňa bude svojou podobou, formálnou úrovňou a starostlivosťou vypracovania obsahu porovnateľné s rozhodnutím najvyššej súdnej inštancie, na ktorého koncipovaní sa podieľajú viaceré osoby s právnickým vzdelaním.

58. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia opísal postup správcu dane počas daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania a konštatoval, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav a zároveň uviedol, ako boli ním vykonané a vyhodnotené dôkazy, t. j. jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, spolu s úvahou, ako boli zistené skutočnosti právne posúdené. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol aj to, ako sa vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu. Žalovaný teda napadnuté rozhodnutie dôkladne odôvodnil. Aj správca dane dôkladne odôvodnil prvostupňové rozhodnutie, keď uviedol svoje skutkové zistenia a tiež to, ako zistený skutkový stav právne posúdil. Rozhodnutia finančných orgánov boli teda riadne odôvodnené, a preto im nie je možné prisúdiť vadu nepreskúmateľnosti. Pokiaľ rozhodnutia neboli odôvodnené podľa predstáv žalobcu, nemožno to hodnotiť ako absenciu riadneho odôvodnenia a vadu, ktorá by mala byť dôvodom na zrušenie rozhodnutí. Námietka žalobcu, že rozhodnutia finančných orgánov sú nepreskúmateľné, teda nebola dôvodná.

59. S odkazom na vyššie uvedené dôvody a po preskúmaní konkrétnych relevantných žalobných námietok dospel správny súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby, a preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

60. Správny súd sa v podrobnostiach ďalej nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v žalobe, keď ich nepovažoval za majúce zásadný význam pre rozhodnutie vo veci samej. Podľa judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky z Ústavy SR ani Európskeho dohovoru o ľudských právach nemožno vyvodzovať, že dôvody uvedené súdom sa musia zaoberať zvlášť každým bodom, ktorý niektorý z účastníkov konania môže považovať za zásadný pre svoju argumentáciu (mutatis mutandis I. ÚS 56/01). V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (o. i. veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21. januára 1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, Ruiz Torija proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09. decembra 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19. apríla 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď. Podľa štandardnej judikatúry súdu reflektujúcej princíp riadneho chodu spravodlivosti musia súdne rozhodnutia v dostatočnej miere obsahovať dôvody, na ktorých sú založené. Povinnosť odôvodňovať rozhodnutie nemôže byť ponímaná v takom zmysle, že je potrebné vyporiadať sa s každým argumentom. O práve na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 v spojení s §175 ods. 1 SSP tak, že keďže vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, ide o orgán štátnej správy, správny súd mu právo na náhradu trov konania voči žalobcovi nepriznal.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní 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 v zmysle § 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 a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.