Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	4Sfk/21/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8022200611
Dátum vydania rozhodnutia:	24. 04. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Monika Valašiková
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:8022200611.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Ing. Jozef Pribula, narodený XX.XX.XXXX, trvale bytom D. XXX, XXX XX D., P. D., právne zastúpený: JUDr. Marek Radačovský, advokát, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, Slovenská republika, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, Slovenská republika, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102582791/2022 zo dňa 19. septembra 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-1S/81/2022-213 zo dňa 26. augusta 2024, takto

r o z h o d o l :

I. Rozsudok Správneho súdu v Košiciach - č. k. PO-1S/81/2022-213 zo dňa 26. augusta 2024 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102582791/2022 zo dňa 19. septembra 2022 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa priznáva právo na úplnú náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred správnym orgánom

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa ako správca dane u žalobcu začal dňa 15.01.2019 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až september a november 2016. V zdaňovacom období marec 2016 si žalobca uplatnil odpočítanie dane v celkovej hodnote 10.848,40 eur z dodania tovaru od dodávateľa ELCOM -KE s.r.o., so sídlom Mäsiarska 50, 040 01 Košice, IČO: 36 631 400 na základe faktúr: č. 04031601 zo dňa 04.03.2016, so základom dane 13.827,00 Eur a DPH 2.765,48 Eur, č. 08031601 zo dňa 08.03.2016, so základom dane 13.108,60 Eur a DPH 2.621,72 Eur, č. 17031601 zo dňa 17.03.2016, so základom dane 14.547,00 Eur a DPH 2.909,40 eura a č. 30031601 zo dňa 30.03.2016, so základom dane 12.759,00 Eur a DPH 3.012,48 Eur. O výsledkoch daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 102927016/2019 zo dňa 18.12.2019, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 02.01.2020 spolu s výzvou č. 102927655/2019 na vyjadrenie. Žalobca sa k protokolu vyjadril podaním zo dňa 29.01.2020.
2. Správca dane rozhodnutím č. 100584692/2022 z 24.03.2022 žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016 v sume 2.978,49 Eur. Žalobca proti rozhodnutiu správcu dane podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102582791/2022 zo dňa 19.09.2022, ktorým rozhodnutie správcu dane potvrdil.
3. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že dodávateľ žalobcu spoločnosť ELCOM - KE s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia od 20.05.2016, jej právnym nástupcom bola spoločnosť NEDOS s.r.o., so

sídlom Kozmonautov 1676/12, 048 01 Rožňava, ktorá bola dňa 01.06.2016 dobrovoľne vymazaná z obchodného registra, pričom jej právnym nástupcom bola spoločnosť Tasmania s.r.o., so sídlom gen. M.R. Štefánika 373/11, 911 01 Trenčín.
4. Svedok Erik Mazúch, bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti, sa nezdržiaval v mieste bydliska a nebol príslušným oddelením policajného zboru predvedený. Vypočutí zamestnanci žalobcu nevedeli identifikovať dodávateľa tovaru resp. Deklarovaným subdodávateľom spoločnosti ELCOM - KE s.r.o. bola spoločnosť Sagud, s.r.o., so sídlom Trieda KVP/1, Košice, IČO: 36 176 575, ktorá však zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 18.05.2016 a jej právny nástupca AAA WEBSTAV.COM s.r.o., so sídlom Inžinierska 2163/1, 040 11 Košice, IČO: 44 047 509 bol dňa 24.05.2016 ex offo vymazaný z obchodného registra bez právneho nástupcu. Podľa žalovaného majú všetky subjekty (dodávateľ a jeho subdodávatelia) spoločné to, že so správcom dane nespolupracujú, sú nekontaktné, neplnia si svoje daňové povinnosti, nevykonávajú ekonomickú činnosť a krátko po ukončení zdaňovacieho obdobia, za ktoré vystavili faktúry, zanikli v dôsledku zlúčenia.
5. Správca dane počas daňovej kontroly tiež zistil, že žalobca nakupoval tovar aj od iných dodávateľov (KABELAX, s.r.o. Bratislava, ELTRA-ELMAT, s.r.o., Prešov, KRUGEL EXIM, s.r.o., Bratislava, STRADER, s.r.o., Stropkov, VEREX-ELTO, a.s., Bratislava), ktorí sa zaoberajú obchodovaním aj s elektroinštalačným materiálom, svoju činnosť prezentujú na internete. Títo predajcovia participovali na predaji pre žalobcu oproti dodávateľom napríklad EU-trade, spol. s r.o. alebo ELCOM-KE, s.r.o. v zlomkových množstvách a hodnotách. Toto bolo dôvodom, prečo správca dane žiadal a-test aj ďalšie dokumenty (pôvod tovaru, fyzikálne veličiny tovaru, zhodu s normami EÚ, atď.), ktoré mohli byť dôkazom pri preverovaní deklarovaného tovaru.
6. Žalovaný v rozhodnutí konštatoval, že žalobca bol priamo spojený s daňovým únikom na DPH v zistenom dodávateľskom reťazci. Dodávatelia a ich subdodávatelia boli zapojení do reťazového obchodu, pričom nebolo preukázané, že disponujú ekonomickými, personálnymi a materiálno-technickými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaných obchodov. Zároveň bol spochybnený aj výkon reálnej obchodnej činnosti daňových subjektov zapojených do zisteného podvodného reťazca. Vo všetkých troch dodávateľských spoločnostiach (v rámci daňovej kontroly boli preverované dodania od spoločností ELCOM - KE, s.r.o., EU trade, spol. s r.o. a EM Slovakia spol. s r.o.) bol konateľom Erik Mazúch a tieto spoločnosti v krátkom čase cca 2 mesiace po období vyhotovenia dodávateľských faktúr zanikli. V konaní bolo preukázané, že daňové subjekty, ktoré boli začiatkom dodávateľsko-odberateľského reťazca si uplatňovali odpočítanie dane od neexistujúcich subjektov, t. j. podvod na DPH sa uskutočnil hneď na začiatku reťazca a ďalšie stupne v reťazci slúžili na jeho zahmlievanie. Zistený reťazec bol výsledkom podvodného konania, cielene bol nastavený tak, aby zakrýval daňový podvod, využíval na to zmiznutých obchodníkov, osoby konateľov a spoločníkov, ktorých účasť na transakciách nie je preukázaná. Na konci každého dodávateľského reťazca za jednotlivé kontrolované zdaňovacie obdobia bol žalobca, ktorý si znižoval daňovú povinnosť na základe faktúr od dodávateľov poznačených daňovým podvodom. Pri absencii dodávateľov tovaru na začiatku dodávateľsko-odberateľského reťazca jednoznačne nemohlo dôjsť k jeho dodaniu a všetky faktúry boli umelo vytvorené za účelom získania daňovej výhody. Uvedené tak viedlo správcu dane k nepriznaniu odpočítania dane žalobcovi.
7. Voči predmetnému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom žiadal rozhodnutie správcu dane zrušiť. V rámci odvolania namietal viaceré skutočnosti, okrem iného aj to, že Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa nie je a nikdy nebola miestne príslušným orgánom na vykonanie daňovej kontroly. Žalovaný uviedol, že pobočka Daňového úradu Prešov Stará Ľubovňa v zmysle zák. č. 35/2019 Z. z. o štátnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bol zriadená na zabezpečenie výkonu Daňového úradu Prešov a bola oprávnená na základe vykonanej kontroly vydať protokol a vo vyrubovacom konaní rozhodnutie. Pobočka Stará Ľubovňa ako organizačná zložka správcu dane vykonávala jeho činnosti ako organizačná zložka. Protokol aj rozhodnutie obsahuje správne označenie správcu dane, ktorý ho vydal, no namiesto sídlo správcu dane je v ňom uvedená adresa tejto organizačnej zložky, uvedené podľa jeho názoru nemá vplyv na zákonnosť samotného protokolu a ani na neho nadväzujúceho rozhodnutia.

II. Rozsudok správneho súdu

8. Správny súd v Košiciach rozsudkom č. k. PO-1S/81/2022-213 zo dňa 26. augusta 2024 zamietol žalobu žalobcu (výrok I.) a žalobcovi ani žalovanému nepriznal náhradu trov konania (výrok II.).
9. V odôvodnení rozsudku správny súd v súlade s § 140 SSP poukázal na to, že vo veci toho istého žalobcu a totožných právnych a obdobných skutkových okolností bolo rozhodnuté Správnym súdom v Košiciach v konaní vedenom pod sp. zn. PO-1S/79/2022 rozsudkom zo dňa 09.11.2023, na

odôvodnenie ktorého odkázal. Uvedený rozsudok sa týkal DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017, pričom v oboch rozhodnutiach prvostupňový daňový orgán vychádzal z rovnakých podkladov, žalobca napadol obe rozhodnutia správnou žalobou s rovnakými námietkami. Správny súd uviedol, že rozdielom v prejednávanej veci bolo výlučne len zdaňovacie obdobie, faktúry, kde sa jedná o zdaňovacie obdobie marec 2016 a faktúry dodávateľa ELCOM - KE, s.r.o.

10. Správny súd zdôraznil, že žalobca obchodoval s obchodnými spoločnosťami ELCOM - KE, s.r.o. (marec 2016), ktorej nástupníckou spoločnosťou bola EU trade, spol. s.r.o. a jej nástupníckou spoločnosťou bola spoločnosť EM Slovakia spol., s.r.o., pričom ich konateľom bola stále jedna a tá istá osoba pán Mazúch, takže žalobca mohol byť nepochybne ostražitým už minimálne v tom ohľade, že obchoduje síce s viacerými obchodnými spoločnosťami pod troma rôznymi obchodnými menami, avšak vždy s jednou a tou istou osobou, z čoho mohol usudzovať neštandardnosť týchto obchodných vzťahov. Je síce pravdou, že žalobca pre toto konanie v rozhodnom zdaňovacom období marec 2016 obchodoval iba so spoločnosťou ELCOM - KE, s.r.o., takže v tom čase ešte nemohol tušiť, že dôjde k jej podozrivo skorému zániku, avšak žalobca mohol byť ostražitý minimálne v tom, že obchoduje na trhu aj keď s dlhšie pôsobiacim (od roku 2004), ale málo osvedčeným obchodníkom, ktorý bol v rozhodnom čase v strate, vykazoval takmer nulové alebo žiadne výnosy (viď verejné dostupné registre, FinStat), a aj napriek tomu obchody s touto spoločnosťou žalobca realizoval v rozhodnom období v nie zanedbateľných obratoch (50 000,- Eur) v porovnaní s neúmerne až veľmi nízkymi obchodovateľnými transakciami, ktoré žalobca v tomto období realizoval s inými, na trhu etablovanými a osvedčenými obchodníkmi s el. káblovými zväzkami.

11. Správny súd poukázal na to, že daňový podvod je judikatúrou definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia. Daňový podvod bol predmetom opakovaného posudzovania zo strany SD EÚ a správny súd v tejto súvislosti odkázal i na jeho súvisiacu judikatúru napríklad rozsudok z 12.01.2006, v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, ECLI:EU:C:2006:16; zo 06.07.2006, v spojených veciach C- 439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, alebo z 21.06.2012, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena preukázať existenciu podvodu na DPH (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbanlivosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň 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. Žalovaný ako i správca dane veľmi dôsledne a rozsiahlo preukázali vykonaním testu daňový podvod, rozhodnutie je starostlivo odôvodnené, korešponduje s obsahom administratívneho spisu a v konaní nedošlo k iným vážnejším nedostatkom, pre ktoré by bolo nutné rozhodnutie zrušiť. Podnikanie ako také prináša na jednej strane určite výhody pre žalobcu v podobe slobody a určitej miery nezávislosti, na druhej strane prináša značné riziká pre žalobcu, pričom jednou z povinností, ktoré má žalobca pri podnikaní, je dôsledne plniť svoje daňové povinnosti a chrániť fiškálny záujem štátu. Je nepochybné, že žalobca sa nesprával v podnikateľských reťazcoch ako obozretný podnikateľ a z vykonaného dokazovania je jeho účasť na daňovom podvode bez dôvodných pochybností preukázaná.

III. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie žalovaného

12. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorú formálne odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

13. Sťažovateľ tvrdil, že vydaním napadnutého rozsudku došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, keďže napadnutý rozsudok neobsahuje ani okrajovo odpovede na zásadné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, pričom správny súd nedal odpovede ani na elementárne otázky súvisiace so základom žalobných dôvodov, ktoré mali byť predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva. Napadnutý rozsudok obsahuje namiesto zodpovedania legitímnych a elementárnych právnych otázok nastolených správnou žalobou, množstvo všeobecných konštatovaní a citácii, a to bez premietnutia týchto všeobecných konštatácii na konanie, ktoré pred správnym súdom prebiehalo vo vzťahu k administratívnemu konaniu, ktoré bolo voči sťažovateľovi vedené orgánmi Finančnej správy Slovenskej republiky.

14. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil žalobnú námietku týkajúcu sa formálnych nedostatkov protokolu z daňovej kontroly. Správny súd totiž opomenul tú skutočnosť, že daňová kontrola je jedným z najzávažnejších zásahov štátu do výkonu podnikateľskej činnosti, respektíve zásahu do života daňového subjektu. Výsledkom tohto zásahu je protokol o daňovej kontrole, ktorý má explicitne definované náležitosti v daňovom poriadku. V tomto smere síce správny súd správne zistil nedostatok protokolu vo forme absencie sídla správcu dane, ale výsledky tohto zistenia nesprávne právne posúdil. Správny súd v rámci svojho záveru v podstate bagatelizoval nedostatok protokolu o daňovej kontrole. Ak je daňová kontrola najzávažnejším zásahom do výkonu podnikateľskej činnosti zo strany štátu, tak tomu by mala zodpovedať aj kvalita výsledku tohto procesu, ktorým je protokol o daňovej kontrole. Ak tento nemá podstatné zákonné náležitosti (ako to aj správny súd zistil), tak nemožno prijať záver, že tento akt štátu bol vydaný v súlade so zákonom.
15. Sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie otázky týkajúcej sa dôkazného bremena podľa tzv. Axel - Kittel testu. Správca dane nepreukázal žiadnymi listinnými ani inými dôkazmi existenciu akéhokoľvek daňového úniku na predchádzajúcich stupňoch reťazca. Správny súd tieto okolnosti nesprávne právne posúdil a nesprávne vyhodnotil obsah administratívneho spisu. V administratívnom spise sa nachádzajú len domnienky a tvrdenia správcu dane, ktoré avšak nemajú oporu v dokazovaní. Správny súd dokazovanie vedené správcom dane nesprávne právne posúdil, keď akceptoval kladné zodpovedanie 2. otázky Axel - Kittel testu bez dôkazov. toho, aby sa v spise nachádzali akékoľvek dôkazy, ktoré tieto tvrdenia správcu dane preukazujú. Nesprávne vyhodnotil, či posudzované zdaniteľné obchody sťažovateľa boli spojené s podvodným konaním na nižšom stupni reťazca. Správca dane ani žalovaný nepreukázali, že plnenia dodávané jednotlivými subjektmi dodávateľovi sťažovateľa v konečnom dôsledku skončili u sťažovateľa.
16. Sťažovateľ namietal, že správny súd nevyhodnotil zákonnosť právnych záverov žalovaného z hľadiska opatrení prijatých sťažovateľom za účelom overenia svojho dodávateľa boli dostatočné alebo nedostatočné. Sťažovateľ podľa jeho názoru v konaní preukázal, že vykonal pred nadviazaním spolupráce všetky opatrenia za účelom overenia dodávateľa a preukázal, že sťažovateľ bol dobromyseľný a konal v dobrej viere. V konaní zároveň správca dane nepreukázal opak a nepreukázal, aby po vykonaní deklarovaných a preukázaných opatrení existovala akákoľvek skutočnosť, ktorá by odôvodňovala realizáciu auditu u dodávateľa, na čo napokon ani sťažovateľ nemá ako osoba nijako majetkovo ani personálne prepojená s dodávateľom oprávnenie.
17. Správny súd nesprávne vyhodnotil unesenie dôkazného bremena sťažovateľa ohľadom vykonania opatrení, ktoré naplnili obozretnosť a dobromyseľnosť sťažovateľa pred nadviazaním spolupráce s dodávateľom. Správca dane nemá právo požadovať od daňového subjektu, aby uskutočnil komplexné a hĺbkové preskúmanie okolností u dodávateľa a nahradzovať činnosť správcu dane (C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid, bod 65.). Sťažovateľ ako fyzická osoba podnikateľ vykonal náležité overenie svojho dodávateľa vzhľadom na predmet plnenia a overenie bonity a kredibility svojho dodávateľa, keďže preukázateľne dodané tovary tvorili podstatnú časť nákladov sťažovateľa a nevyhnutný tovar potrebný pre činnosť sťažovateľa na výstupe. Okrem toho, že sťažovateľ preukázal, že platby za faktúry vykonával až po osobnom prevzatí tovaru, overení jeho množstva a kvality tak vykonal aj opatrenia ešte pred samotnými dodávkami tovarov, a to vo vzťahu k prevereniu verejne dostupných registrov, v ktorých sa nenachádzala v roku 2016 jediná indícia, ktorá by bola spôsobilá preukázať tvrdenie správcu dane o tom, že sťažovateľ o daňovom podvode vedieť mohol. V tomto smere sťažovateľ nemal povinnosť po vykonanom overení spoluprácu ukončiť, keďže v čase nadviazania spolupráce žiadna negatívna skutočnosť v objektívne nebola zistiteľná ani pri hĺbkovom audite u dodávateľa, ktorý avšak sťažovateľ nemal povinnosť a ani zákonnú možnosť urobiť.
18. Pred nadviazaním spolupráce po vykonaní dostupných overení sťažovateľom neboli zistené žiadne indície, domnienky a ani nepodložené fakty, ktoré by zakladali u sťažovateľa pochybnosť o tom, že budúce dodania tovarov by mali byť kýmkoľvek spochybňované. Dodávateľ bol overovaný nie je len pred začatím spolupráce ale aj pred dodaním tovaru a zaplatením faktúry. Sťažovateľ overoval nie len dodaný tovar ale aj stav dodávateľa pred úhradou odplaty za dodaný tovar, a to v rámci obchodného registra, stránky www.finstat.sk, www.dlznik.sk a v zoznamoch daňových dlžníkov Finančnej správy SR (webové sídlo) ako aj v zozname dlžníkov Sociálnej poisťovne a zdravotných poisťovní. Overenie dodávateľa navyše prebiehalo aj počas spolupráce s dodávateľom, a to najmä vo forme osobnej kontroly dodaného tovaru a spôsobilosti dodávateľa objednaný tovar dodať riadne a včas a na v požadovanej kvalite.
19. Sťažovateľ preukázal, že vykonal všetky dostupné opatrenia, ktoré od neho možno rozumne vyžadovať s prihliadnutím na okolnosti nadviazania spolupráce, predmet a podmienky dodania a podobne, čo aj náležite preukázal návrhmi na vykonanie dôkazov, ktoré navyše správca dane odmietol bez akéhokoľvek odôvodnenia vykonať. V tomto smere správny súd nesprávne právne posúdil

rozumnosť opatrení, ktoré mal sťažovateľ pred nadviazaním spolupráce vykonať a rozsah týchto opatrení je v rozpore s judikatúrou kasačného súdu. Správny súd nesprávne právne posúdil vedomostný test sťažovateľa, keďže v konaní nebol správcom vykonaný jediný dôkaz a žiaden takýto dôkaz sa nenachádza ani v administratívnom spise správcu dane, ktorý by preukázal existenciu čo i len jedinej skutočnosti, ktorá by preukázala tvrdenie správcu dane, že sťažovateľ mohol vedieť v čase začatia spolupráce o existencii čo i len hroziaceho daňového podvodu na nižšom stupni reťazca.
20. Dodávateľ nedodával sťažovateľovi plnenia za neprimerane nízku cenu, ktorá by sa zásadne odlišovala od trhových podmienok a samotná cena plnenia nebola indikátorom pre odôvodnené prijatie záveru o rizikovosti dodávateľa. Samotná cena plnenia teda objektívne nemohla zakladať dôvodnosť podozrenia o existencii daňového podvodu na nižšom stupni reťazca.
21. Z obsahu administratívneho spisu je navyše zrejmé, že na rozdiel od iných vecí, ktoré správcovia dane sankcionujú neuznaním práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe pozitívne vyhodnoteného Axel - Kitttel testu, sťažovateľ konal so štatutárnym orgánom dodávateľa, a to osobne. Sťažovateľ mal vedomosť o tejto osobe a overil si dostatočne, že konal s osobou oprávnenou na konanie v mene a na účet dodávateľa. Sťažovateľ si teda overil aj konkrétnu osobu, s ktorou zdaniteľný obchod dojednával, pričom u dodávateľa nebolo zistené ani po vykonaní všetkých dostupných opatrení na jeho preverenie, aby
- mal negatívny zápis na portáli www.finstat.sk; neplnil povinnosti voči štátu, keďže nebol vedený v zozname dlžníkov Finančnej správy SR, nebol vedený v zozname dlžníkov Sociálnej poisťovne, nebol vedený v zoznamoch dlžníkov zdravotných poisťovní, so žiadnym zápisom, ktorý by bol objektívne spôsobilý vzbudiť čo i len elementárnu pochybnosť o neštandardnosti dodávateľa;
- negatívny zápis v Obchodnom vestníku;
- záznam v registri exekúcii;
- negatívny záznam v registri záložných práv týkajúci sa prípadného výkonu záložného práva na majetok dodávateľa;
- nesúlad údajov v obchodnom registri oproti konaniu osôb za dodávateľa;
- nedostatky v uložení účtovných závierok v registri účtovných závierok.
22. Sťažovateľ dodal, že všetky platby boli realizované bezhotovostne, čo je vzhľadom na objem zdaniteľných obchodov v prejednávanej veci úplne štandardné. Neboli realizované žiadne podozrivé hotovostné transakcie, pričom žiadne takéto požiadavky nemal ani dodávateľ. Takéto prípadné požiadavky by automaticky vzbudili u sťažovateľa pochybnosti o nedobromyseľných úmysloch dodávateľa. Dodávateľ sťažovateľa navyše nevykazoval žiadne známky rizikovosti, v podobe zahraničného štatutárneho orgánu, dojednaná cena za nesporne dodané plnenia bola štandardná a zodpovedajúca trhovým podmienkam, niektorých prípadoch dodaného tovaru jednotkovo nižšia ako cena v maloobchodných predajniach. Keďže išlo o značné množstva tovarov (vykonané dokazovanie preukazovalo, že išlo o dodanie najmä stoviek kilometrov káblov) tak jednotková cena pri daných množstvách bola logicky nižšia ako je to mu pri maloobchodných cenách. V konečnom dôsledku správca dane ani výšku dohodnutej odplaty za dodané plnenia v rámci administratívneho konania nespochybnil.
23. Sťažovateľ nesúhlasil s tvrdením správneho súdu, z ktorého podľa neho vyplynulo, že orgány finančnej správy sú oprávnené v podstate neobmedzene vykonávať dokazovanie aj vo vyrubovacom konaní z vlastného podnetu (vyhľadávacia zásada), a to napriek tomu, že tie isté orgány majú celý jeden rok na vyhľadávanie dôkazov v rámci daňovej kontroly. Tento záver je zjavne neudržateľný, keďže orgány Finančnej správy SR majú až jednoročnú lehotu, aby si zabezpečili v rámci použitia uplatnenej vyhľadávacej zásady dostatok dôkazov na prijatie svojich záverov, ktoré mienia tieto orgány uviesť v protokole o daňovej kontrole. Vo vyrubovacom konaní logicky tento priestor už daňové orgánu nemajú, čomu svedčí uplatnenie prejednávacej zásady a navyše tento postup explicitne zakotvuje ustanovenie § 68 odsek 3 daňového poriadku.
24. Sťažovateľ okrem už vykonaných dôkazov v administratívnom konaní navrhol realizovať miestne zisťovanie a výsluchy viacerých svedkov pre potreby odstránenia pochybností nastolených správcom dane vo vzťahu ku konkrétnemu miestu dodania a spôsobe odovzdania dodaných tovarov. Ani správny súd a ani žalovaný nemali pochybnosť o existencii tovarov, pričom potom, čo svedok ako osoba konajúca v čase dodania tovarov v mene dodávateľa potvrdil dodanie tovarov, spôsob odovzdania, spôsob dodania ako aj dôvod nedisponovania so svojim účtovníctvom, označil správca dane vykonaný dôkaz za nedostatočný. Za účelom odstránenia pochybností správcu dane sťažovateľ navrhol v konaní realizovať ďalšie dôkazy (miestne zisťovanie, výsluch svedkov, zoznam daňových dlžníkov, zoznam dlžníkov Sociálne poisťovne, zoznam dlžníkov zdravotných poisťovní, register účtovných závierok), pričom napriek pôvodne nariadeným termínom dokazovania (miestneho zisťovania) správca dane tieto

dôkazy nevykonal. Jediným odôvodnením žalovaného ako aj správcu dane je COVID 19, čo v žiadnom prípade nemôže byť pripísané na ťarchu sťažovateľa ako dôvod nevykonania navrhnutých dôkazov.
25. Sťažovateľ tieto skutočnosti uviedol v žalobe ako dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného podľa ustanovenia § 191 odsek 1 písmeno e) SSP, pričom správny súd v rámci nevyhodnotenia uvedeného žalobného dôvodu nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Podľa sťažovateľa nie je pochýb, že ide o zásadné otázky, na ktoré správny súd nedal žiadnu odpoveď. Pod právo na spravodlivý súdny proces patrí aj právo na presvedčivé a riadne odôvodnenie rozhodnutia a poskytnutie odpovede na zásadné právne otázky, ktoré boli v súdnom konaní nastolené. Napadnutý rozsudok je v tomto smere veľmi všeobecný a nedáva odpovede ani okrajovo na zásadné otázky nastolené sťažovateľom.
26. Podľa názoru sťažovateľa, žalovaný a správca dane založili svoje rozhodnutie a nepriznanie práva na odpočet DPH jednak na tvrdenom nepreukázaní hmotnoprávnych podmienok tohto práva (dodania tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa) a sekundárne aj na účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. 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. Preto ak príslušné orgány na jednej strane konštatovali, že sťažovateľ nepreukázal hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a na druhej strane konštatovali, že sa dopustil vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, vnútorne si odporujú. V tomto smere je rozhodnutie žalovaného podľa názoru sťažovateľa nepreskúmateľné, keďže žalovaný dostatočne zrejme a určito nevyjadril dôvod, ktorý ho viedol k nepriznaniu uplatneného práva na odpočet, pričom ide v zmysle judikatúry NSS SR o dôvod na zrušenie žalovaného rozhodnutia.
27. V prejednávanej veci žalovaný až na pojednávaní pred správnym súdom identifikoval konkrétny dôvod neuznania práva na odpočítanie dane, čo je celkom zjavne neskoro. Celý proces daňovej kontroly a následné vyrubovacie konanie správca dane žiadal od sťažovateľa opakovane preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Napriek tomu, že sťažovateľ svoje dôkazné bremeno splnil, správca dane dospel k záveru o nepreukázaní týchto podmienok a navyše dospel aj k záveru o účasti sťažovateľa na daňovom podvode. Správca dane navyše tieto tvrdenia utvrdil záverom o jednoznačnosti zistení správcu dane. Správca dane uvádzal svoje jednoznačné zistenia aj pred tým ako mu bolo jeho prvotné rozhodnutie zrušené odvolacím orgánom a teda v prípadoch, kedy orgány Finančnej správy SR prednesú tvrdenia o jednoznačnosti je potrebné tieto brať so značnou mierou opatrnosti, keďže tvrdenia o jednoznačnosti boli aj v tejto veci už hneď v odvolacom konaní vyvrátené.
28. Sťažovateľ uviedol, že správny súd dospel k záveru o tom, že nevykonanie sťažovateľom navrhovaných dôkazov vo veci splnenia hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane má byť dôsledok toho, že správca dane dospel k záveru, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane boli splnené. Sťažovateľ namietal, že nie je zrejmé ako k tomuto záveru mohol správny súd dospieť, keďže kompletne celý administratívny spis sa v drvivej časti venuje výlučne splneniu a zisťovaniu hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane. Prvým momentom, kedy žalovaný uviedol, že považuje hmotnoprávne podmienky za splnené bolo až pojednávanie pred správnym súdom, čo je rozhodne neskoro preto, aby daňový subjekt mohol reagovať na požiadavky správcu dane, ktoré sú vo vzťahu k preukazovaniu neúčasti daňového subjektu na daňovom podvode a na dostatočnom overení svojho obchodného partnera zásadne iné ako pri preukazovaní splnenia hmotnoprávnych podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. V tomto smere správny súd nesprávne právne posúdil konanie žalovaného a jeho podriadeného správcu dane. Správny súd si totiž vôbec neuvedomil, že žalovaný skonštatoval splnenie hmotnoprávnych podmienok až v konaní pred správnym súdom. Záver orgánov Finančnej správy SR, o tom, že sťažovateľ splnil hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane sa nenachádzajú na jedinom mieste administratívneho spisu.
29. Sťažovateľ namietal, že správny súd akceptoval lavírovanie orgánov Finančnej správy SR medzi dôvodmi na neuznanie práva na odpočítanie dane, pričom žalovaný a správca dane si ich vyberajú, tak ako sa im to v tom ktorom štádiu konania hodí, avšak so spoločným cieľom, a to vydať rozhodnutie o určení rozdielu dane. Ak by sťažovateľ mal vedomosť o tom, že daňové orgány dospeli k záveru o tom, že hmotnoprávne podmienky na odpočet dane boli splnené, tak nebolo by potrebné rozsiahlo argumentovať a uvádzať žalobné body ohľadom tejto povinnosti daňového subjektu. Až do pojednávania pred správnym súdom nemal sťažovateľ od daňových orgánov jednoznačnú odpoveď, ktorý dôvod vlastne použili na neuznanie nároku na odpočítanie dane.

30. Podľa sťažovateľa sa správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu aj pri posúdení otázky účasti sťažovateľa na správcom dane tvrdenom daňovom podvode. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/1/2020zo dňa 18.05.2021, podľa ktorého: „Samotná svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že sa nijako nepričinil o dodanie deklarovaného tovaru odberateľovi, nemusí stačiť pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočítanie dane. Rozpor svedeckej výpovede s tvrdeniami odberateľa a predloženými dokladmi, ktoré nasvedčujú inej, v realite uskutočniteľnej verzii obchodnej transakcie, musí byť odberateľovi, na ktorom leží dôkazné bremeno, umožnené v konaní odstrániť vykonaním navrhnutých dôkazov a komplexným vyhodnotením skutkových zistení.“ alebo „Pokiaľ správca dane opiera svoje závery o to, že daňový subjekt dôkazné bremeno neuniesol, musí mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok. V prípade objektívne podložených pochybnosti správcu dane, je potrebné tieto oznámiť daňovému subjektu, čo má viesť k tomu, aby sa daňovému subjektu vytvoril priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal.“ alebo „Skutočnosť, že dodávateľ si v rozhodnom čase neplnil svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, t. j. napríklad nepodal daňové priznania a neodviedol do štátneho rozpočtu DPH, je len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa, ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania odberateľa. Rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu je obmedzený na okolnosti na jeho strane, pričom tento nezodpovedá za porušenia povinností svojho dodávateľa, ibaže sa vedome zúčastňuje podvodného konania v snahe získať pre seba (alebo pre iného) daňovú výhodu.“
31. Za nepreskúmateľný a nesprávny považoval sťažovateľ záver v napadnutom rozsudku vo vzťahu k vedomostnému test podľa Axel - Kittel testu. Správny súd dospel totiž k záveru, že sťažovateľ vedel, alebo mohol a mal vedieť, že za zúčastňuje podvodného reťazca na základe, toho , že správca dane spochybnil reálne vykonávanie obchodnej činnosti u dodávateľských a subdodávateľských spoločností, ďalej pre nedostatok personálneho a materiálneho zabezpečenia dodávateľa, že sťažovateľ obchodoval s troma dodávateľmi, ktoré mali rovnakého konateľa a pre skutočnosť, že iní dodávatelia majú webové stránky.
32. Takýto záver považoval sťažovateľ za arbitrárny a nepreskúmateľný. Skutočnosť, že správca dane spochybnil reálne vykonávanie činnosti dodávateľa v čase konania daňovej kontroly nemá žiadnu časovú ani vecnú súvislosť s obdobím dodania tovarov a nadviazania spolupráce, a to najmä po zohľadnení záveru správneho súdu, že sťažovateľ disponuje dodaným tovarom (keďže podľa názoru správneho súdu došlo k splneniu hmotnoprávnych predpokladov, medzi ktoré patrí aj dodanie tovaru). Ak sťažovateľ disponuje plnením od dodávateľa, za ktoré zaplatil, nemá žiaden dôvod skúmať ďalšiu ekonomickú činnosť dodávateľa a už vôbec nie dodávateľov dodávateľa Obdobný logický záver platí, aj pri personálnom a materiálnom zabezpečení dodávateľa, keďže ako bolo v priebehu daňovej kontroly zistené, objednaný a zaplatený tovar dodala osoba určená dodávateľom na vozidle, ktoré bolo vyložené na mieste, ktoré určil sťažovateľ. Inými slovami, sťažovateľ nemal dôvod skúmať tú skutočnosť, či má dodávateľ ďalšie autá, hmotný alebo nehmotný investičný majetok alebo zamestnancov, ak dodanie bolo zrealizované na vozidle, ktoré určil dodávateľ a ktoré bolo spôsobilé objednané tovary bezpečne doviezť. Skutočnosť, že dodávatelia mali rovnakého konateľa žiadnym spôsobom nevzbudzuje pochybnosti a nevyvoláva podozrenie o tom, že ktorýkoľvek z troch dodávateľov by mal byť spojený s daňovým únikom. Existencia iných dodávateľov, ktorí majú webstránky (a na nich e-shopy) absolútne žiadnym spôsobom nediskvalifikuje dodávateľov, ktorí tieto webstránky nemajú. Prijatím záveru správneho súdu by bolo potrebné dôjsť k záveru, že všetky tieto subjekty, ktoré nemajú webstránku majú byť podozrivé pre účasť na daňovom podvode, čo je zjavne neudržateľný a svojvoľný záver správneho súdu.
33. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávny právne vyhodnotil všetky opatrenia vykonané daňovým subjektom v čase nadviazania spolupráce s dodávateľmi ako aj počas jej priebehu, keďže vzhľadom na obchodované objemy tovarov vykonal sťažovateľ všetko, čo v danom čase mohol, ale najmä čo od neho možno rozumne očakávať pre nadviazaním spolupráce, preto, aby si dostatočne overil svojho partnera. Sťažovateľ navrhol orgánom Finančnej správy SR vykonať dôkazy ohľadom toho, že postupoval v plnej miere obozretne a vykonal všetky dostupné opatrenia, preto aby sa čo i len nevedome nestal súčasťou daňového podvodu. Tieto dôkazy správca dane nevykonal a napriek ich nevykonaniu ich vyhodnotil až žalovaný, a to až na pojednávaní pred správnym súdom. Sťažovateľ podotkol, že do momentu, pokiaľ nebude jasne zakotvený sumár obligatórnych povinností sťažovateľa vo veci overenia partnera pred začatím obchodovania, nie je možné prijať záver o ich nedostatočnom vykonaní, a to v prípade, že boli vykonané všetky objektívne dostupné opatrenia.
34. Za nesprávne považoval sťažovateľ posúdenie spornej otázky povinnosti sťažovateľa realizovať due diligence vo vzťahu k výberu dodávateľa v čase uskutočnenia dodania tovarov. Napadnutý rozsudok

v tejto časti nesie znaky všeobecného konštatovania bez riadneho posúdenia žalobných námietok v súvislosti s obsahom administratívneho spisu, keďže vôbec nie je zrejmé, ako sa súd vysporiadal s námietkou nevykonania dôkazov žalovaným vo veci preukázania uskutočnenia due diligence a dôsledkov z toho vyplývajúcich ako aj s námietkou času, kedy žalovaný a správca dane realizoval rozbor ekonomickej aktivity dodávateľa sťažovateľa prostredníctvom nástrojov, ktoré sťažovateľ nemá a nemal ani v čase výberu dodávateľa (analytický systém finančnej správy).
35. V uvedenom smere sťažovateľ poukázal na závery Ústavného súdu Slovenskej republiky v zmysle Nálezu ÚS SR spisová značka I. ÚS 627/2022 - 43, v zmysle ktorého: „správca dane môže zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni dodávateľského reťazca. Je neprípustné, aby si správca dane zamietnutím práva na odpočítanie DPH kompenzoval dôkaznú núdzu (nedostatok dôkazných prostriedkov) vo vzťahu k vlastnej verzii skutkového deja. Zásady daňovej neutrality a právnej istoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátnej daňovej správy, pokiaľ ide o skutočne uskutočniteľné hospodárske transakcie, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, bolo zdaniteľnej osobe, ktorej bola vystavená daňová faktúra, odopreté právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonanie hospodárskej transakcie je skutočné. V v záujme ústavne udržateľného rozhodnutia je potrebné posúdiť, či správca dane produkoval pochybnosti v rovine signifikantných dôkazov alebo išlo len o hypotézy založené na indíciách a náznakoch vo vzťahu k pravidlám na odpočítanie DPH. Nie je vylúčené, aby určitá informácia majúca povahu indície mohla byť za istej konštelácie považovaná za nepriamy dôkaz. V prípade nepriamych dôkazov možno dospieť k záveru o neexistencii zdaniteľného plnenia, avšak len v prípade, že tieto nepriame dôkazy vylučujú akýkoľvek iný priebeh skutkového deja a tvoria súvislú, logickú, uzatvorenú a ničím nenarušenú sieť dôkazov, ktoré sa vzájomne dopĺňajú a nadväzujú na seba, t. j. jednoznačne vedú k záveru o fiktívnosti zdaniteľného plnenia“.
36. Sťažovateľ poukázal na právny názor Súdneho dvora EÚ vo veciach C- 354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Elektronics a C-484/03 Bond House, v zmysle ktorého „Nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.“
37. Sťažovateľ poukázal aj na právny názor uvedený v rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci PPUH Stehcemp, C-277/14, podľa ktorého: „Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od príjemcu faktúry vyžadoval overovania, ktoré nie je povinný vykonať, preukázal, že tento príjemca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu. Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH, na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli súčasťou podvodu subjektu na predchádzajúcom stupni, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu. Ak existujú skutočnosti umožňujúce predpokladať porušenie alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti. Daňová správa však nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH vo všeobecnosti požadovať, aby preverila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, disponovala daným tovarom, bola schopná ho dodať a že si splnila povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu a v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentami.“
38. Vo vzťahu ku konaniu vedenému voči sťažovateľovi, závery uvedeného rozsudku s prihliadnutím na konkrétne okolnosti prípadu znamenajú, že sťažovateľ si ako obozretný podnikateľ splnil svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti, čo aj sťažovateľ v rámci daňovej kontroly preukázal konkrétnymi dôkazmi (na rozdiel od správcu dane). Napriek tomu, že správca dane nemôže požadovať od daňového subjektu, aby si preveroval schopnosť dodania zdaniteľného plnenia dodávateľom, tak z vykonaného dokazovania vyplýva, že sťažovateľ v rámci opatrení vykonaných na preverenie svojho dodávateľa osobne realizoval kontrolu dodaných zdaniteľných plnení, aby sa vyhol

akýmkoľvek následným a neskorším nezrovnalostiam v množstve a kvalite tovaru a zároveň, aby sa uistil, že za dodané plnenia má dodávateľ právo na zaplatenie odplaty podľa dohodnutých podmienok. S premietnutím na konkrétne okolnosti tohto prípadu a v nadväznosti na citovanú judikatúru neexistuje vyššia miera opatrnosti, respektíve viac opatrení, ktoré mohol v danom čase sťažovateľ vykonať.
39. Žalovaný sa vyjadril ku kasačnej sťažnosti podaním zo dňa 31.01.2025. Zotrval na svojom doterajšom právnom názore, kasačnú sťažnosť považoval za nedôvodnú a žiadal ju zamietnuť. Argumentácia žalovaného bola obdobná ako tá ktorú uviedol v žalobou napadnutom rozhodnutí alebo vo vyjadrení k správnej žalobe. Žalovaný nesu´hlasil s tvrdením sťaz˘ovateľa o arbitrárnosti a nepreskúmateľnosti napadnute´ho rozhodnutia. Za´very spra´vneho su´du ty´kaju´ce sa moz˘nosti vykona´vat˘ dokazovanie vo vyrubovacom konani´ povaz˘oval žalovaný za spra´vne. Pouka´zal na rozhodnutie kasac˘ne´ho su´du vo veci sp. zn. 3Sfk/127/2022 zo dn˘a 21. novembra 2023. Uviedol, z˘e z normati´vneho textu ustanovenia § 68 ods. 3 Dan˘ove´ho poriadku nie je moz˘ne´ vyvodit˘ za ´ver o absolu´tnom za´kaze vykona´vat˘ dokazovanie vo vyrubovacom konani´. Žalovaný pouka´zal na skutoc˘nost˘, z˘e podl˘a § 24 ods. 2 dan˘ove´ho poriadku, je to spra´vca, kto vedie dokazovanie, pric˘om dba´, aby skutoc˘nosti nevyhnutne´ na u´c˘ely spra´vy dani´ boli zistene´ c˘o naju´plnejs˘ie a nie je pritom viazany´ iba na´vrhmi dan˘ovy´ch subjektov. Z uvedene´ho ustanovenia nevyply´va, z˘e vo vyrubovacom konani´ by dokazovanie mohlo byt˘ realizovane´ len v rozsahu na´vrhov dan˘ove´ho subjektu. Z˘alovany´ nesu´hlasil s na´mietkou sťaz˘ovatel˘a, podl˘a ktorej orga´ny verejnej spra´vy mali rozhodnutie vo veci v ota´zke do^vodu pre nepriznanie pra´va na odpoc˘et DPH koncipovat˘ tak na nesplneni´ hmotnopra´vnych podmienok, ako aj na dan˘ovom podvode. Uviedol, z˘e z rozhodnutia spra ´vcu dane je zrejme´, z˘e bol zisteny´ ret˘azec zdanitel˘ny´ch obchodov, v ktorom subdoda´vatelia doda ´vatel˘sky´ch spoloc˘nosti´ pre z˘alobcu dan˘ na vy´stupe nepriznali a doda´vatel˘ske´ spoloc˘nosti si dan˘ odpoc˘i´tali, c˘i´m dos˘lo k podvodu a z˘alobca je s dan˘ovy´m u´nikom spojeny´.

IV. Relevantná právna úprava

40. 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 pri správe daní,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
41. 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.
42. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
43. 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.
44. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

45. Podľa § 2 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.
46. Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb

vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.
47. Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH dodani´m tovaru je
a) prevod pra´va nakladat˘ s hmotny´m majetkom ako vlastni´k, ak tento za´kon neustanovuje inak; na u ´c˘ely tohto za´kona hmotny´m majetkom su´ hnutel˘ne´ a nehnutel˘ne´ veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobne´ nehmotne´ veci a bankovky a mince, ak sa preda´vaju´ na zberatel˘ske´ u´c˘ely za inu´ cenu, ako je ich nomina´lna hodnota, alebo za inu´ cenu, ako je prepoc˘et ich nomina´lnej hodnoty na eura´ referenc˘ny´m vy´menny´m kurzom urc˘eny´m a vyhla´seny´m Euro´pskou centra´lnou bankou alebo Na´rodnou bankou Slovenska v den˘ predcha´dzaju´ci dn˘u predaja bankoviek a minci´,
b) dodanie stavby alebo jej c˘asti na za´klade zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
c) odovzdanie tovaru na za´klade na´jomnej zmluvy, podl˘a ktorej sa za norma´lnych okolnosti´ vlastni ´ctvo k predmetu na´jomnej zmluvy nadobudne najnesko^r pri zaplateni´ poslednej spla´tky.
48. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane
a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.
49. 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.
50. 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.
51. 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.
52. Podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH ak vznikne právo na odpočítanie dane, platiteľ vykoná odpočítanie dane tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Odpočítanie dane vykoná platiteľ v tom zdaňovacom období, v ktorom môže uplatniť právo na odpočítanie dane podľa odseku 1.
53. Podľa § 462 ods. 2 SSP ak kasac˘ny´ su´d dospeje k za´veru, z˘e napadnute´ rozhodnutie orga´nu verejnej spra´vy alebo opatrenie orga´nu verejnej spra´vy nie je v su´lade so za´konom, a spra´vny su´d z˘alobu zamietol, mo^z˘e rozhodnutie spra´vneho su´du zmenit˘ tak, z˘e zrus˘i´ napadnute´ rozhodnutie orga´nu verejnej spra´vy alebo opatrenie orga´nu verejnej spra´vy a vec mu vra´ti na d˘als˘ie konanie.
54. Úlohou súdu konajúceho v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Súd preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávnych noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi. V zákonom predpísanom postupe je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré má zákonom predpísané náležitosti, ak sa na takéto konanie vzťahuje zákon o správnom konaní.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

55. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správnemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie. Najvyšší správny súd preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
56. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.
57. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k. PO- 1S/81/2022-213 zo dňa 26.08.2024, ktorým súd zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa tento domáhal súdneho prieskumu a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102582791/2022 zo dňa 19.09.2022.
58. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasacˇny´ su´d rozhoduje o kasacˇnej stˇazˇnosti v obdobnej veci, ktora´ uzˇ bola predmetom konania pred kasacˇny´m su´dom, mo^zˇe v odo^vodneni´ svojho rozhodnutia pouka´zatˇ uzˇ len na obdobne´ rozhodnutie, ktore´ho prevzatu´ cˇastˇ v odo^vodneni´ uvedie.
59. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného rozhodol kasačný súd rozsudkom sp. zn. 4Sfk/18/2024 z 23. októbra 2024. Rovnako ako v tejto veci aj rozsudkom sp. zn. 4Sfk/18/2024 z 23. októbra 2024 kasačný súd zmenil rozhodnutie správneho súdu a zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správ. V predmetnej veci posudzované zdaňovacie obdobie pre DPH bolo marec 2016, vo veci vedenej pod sp. zn. 4Sfk/18/2024 to bol apríl 2016. Rozhodnutia daňových orgánov nadväzovali na spoločnú pre obe zdaňovacie obdobia vykonanú daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až september a november 2016, z ktorej správca dane vyhotovil protokole z daňovej kontroly č. 102927016/2019 zo dňa 18.12.2019. V oboch zdaňovacích obdobiach sťažovateľ obchodoval s dodávateľa ELCOM - KE s.r.o.
60. S poukazom na skutkovú totožnosť oboch vecí, nastolené právne otázky, a tiež totožný obsah sťažnostných námietok, kasačný súd vzhliadol dôvod na postup podľa § 464 ods. 1 SSP a poukazuje na rozsudok sp. zn. 4Sfk/18/2024 z 23. októbra 2024, z ktorého vyberá nižšie citované body odôvodnenia, pričom argumentácia ohľadom zdaňovacieho obdobia apríl 2016 je právne relevantná aj pre v tejto veci posudzované zdaňovacie obdobie marec 2016.
61. Z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/18/2024 z 23. októbra 2024:

„124. Najvysˇsˇi´ spra´vny su´d vsˇak v merite prisvedcˇil podstatnej cˇasti na´mietok stˇazˇovatelˇa, ktore´ sa ty´kali najma¨ preukazovania, hodnotenia a napokon aj su´visiaceho odo^vodnenia - splnenia podmienok vymedzeny´ch v tzv. Axel Kittel teste ako usta´leny´ch podmienok pre nepriznanie pra´va na odpocˇi´tanie DPH z do^vodu u´cˇasti danˇove´ho subjektu na danˇovom podvode.

125. Tu kasacˇny´ su´d v prvom rade poukazuje na to, zˇe rozhodnutie spra´vcu dane rea´lne neobsahuje zˇiadne ucelene´ mysˇlienkove´ „pochody“, v ktory´ch by sa tento adresne venoval jednotlivy´m parcia´lnym testom relevantny´m pre za´ver o nepriznani´ pra´va na odpocˇi´tanie DPH z do^vodu u´cˇasti stˇazˇovatelˇa na danˇovom podvode. Je si´ce pravda, zˇe na str. 46 rozhodnutia spra´vcu dane je aky´si suma´r jeho skutkovy´ch zisteni´ a pra´vnych za´verov, tomuto vsˇak chy´ba adresnostˇ a konkre´tnostˇ, a to minima´lne vo vzˇahu k parcia´lnym testom tzv. Axel Kittel testu (bod 18. tohto rozsudku vysˇsˇie). Naviac, i kedˇ kasacˇny´ su´d neprisvedcˇil za´veru stˇazˇovatelˇa, zˇe rozhodnutie ako celok „kumuluje“ nepriznanie pra´va na odpocˇi´tanie DPH (k tomu pozri toto odo^vodnenie vysˇsˇie), nie je mozˇne´ opomenu´tˇ, zˇe pra´ve v cˇasti, kde spra´vca dane odo^vodnˇoval nepriznanie pra´va na odpocˇet dane (z do^vodu u´cˇasti stˇazˇovatelˇa na danˇovom podvode), uviedol (str. 46) aj to, zˇe „Spra´vca dane ma´ za to, zˇe pri absencii doda´vatelˇov tovaru na zacˇiatku doda´vatelˇsko-odberatelˇske´ho retˇazca jednoznacˇne nemohlo do^jstˇ k jeho dodaniu...“, cˇi´m indikoval sko^r pochybnostˇ vo vzˇahu k dodaniu tovaru (a ty´m pochybnostˇ vo vzˇahu k splneniu hmotnopra´vnych podmienok pre priznanie pra´va na odpocˇet DPH). Odo^vodnenie spra´vcu dane sa potom v tomto smere javi´ ako neu´plne´ a cˇiastocˇne zma¨tocˇne´, pricˇom kasacˇny´ su´d na tu´to skutocˇnostˇ poukazuje bez ohlˇadu na to, zˇe vady odo^vodnenia rozhodnutia orga´nov verejnej spra´vy v uvedenom zmysle stˇazˇovatelˇ nenamietal (ako to uviedol aj spra´vny su´d v odkazovanom rozsudku), kedˇ vec sa v su´lade s vy´rokom tohto rozsudku vracia na dˇalsˇie konanie zˇalovane´mu.

126. Odkazuju´c na bod 125. vysˇsˇie je zrejme´, zˇe kasacˇny´ su´d sa stotozˇnil s na´zorom spra ´vneho su´du uvedeny´m v bode 43. odkazovane´ho rozsudku, podlˇa ktore´ho odo^vodnenie ota´zok relevantny´ch pre preuka´zanie podmienok pre nepriznanie pra´va na odpocˇi´tanie DPH v su´denej veci je „na samotnej hranici presku´matelˇnosti“. Toto pritom „kompenzoval“ spra´vny su´d akousi vlastnou analytickou cˇinnostˇou, kedˇ skutocˇnosti relevantne´ pre posu´denie veci abstrahoval z rozhodnuti´ (ako celku) a na ich za´klade na´sledne dospel k za´veru, zˇe rozhodnutia orga´nov verejnej spra´vy nie su´ nezrozumitelˇne´. V tejto su´vislosti vsˇak za´rovenˇ doplnil, zˇe nedostatocˇne´ odo^vodnenie stˇazˇovatelˇ v zˇalobe ani nenamietal.

127. K tomu najvysˇsˇi´ spra´vny su´d vo vsˇeobecnej rovine uva´dza, zˇe je nezˇiaducim javom to, kedˇ spra´vny su´d (alebo kasacˇny´ su´d) musi´ - v ra´mci rozhodnutia orga´nu verejnej spra´vy - dohlˇada ´vatˇ, pri´p. dodatocˇne interpretovatˇ argumenta´ciu, ktora´ je pre vec podstatna´ a suplovatˇ tak cˇinnostˇ orga´nov verejnej spra´vy. Rozhodnutia orga´nov verejnej spra´vy, a to osobitne, kedˇ sa u´cˇastni ´kom konania nejake´ pra´vo neprizna´va, pri´p. sa im uklada´ nejaka´ povinnostˇ, musia vykazovatˇ vysoku´ mieru presvedcˇivosti, konkre´tnosti/adresnosti a za´rovenˇ musia spl´nˇatˇ relevantne´ krite´ria ´ forma´lnej a vecnej ucelenosti. Tak, ako uzˇ kasacˇny´ su´d neraz uviedol v ra´mci svojej rozhodovacej cˇinnosti, podstatny´m nie je rozsah rozhodnutia, ale adresnostˇ reakcii´ spra´vneho orga´nu na za´konne ´ predpoklady pre priznanie alebo nepriznanie urcˇite´ho subjekti´vneho pra´va, resp. pre ulozˇenie nejakej povinnosti. Taka´to adresnostˇ reakcie spra´vnych orga´nov musi´ bytˇ, samozrejme, na adekva ´tnej u´rovni aj vo vztˇahu k na´mietkam a na´vrhom u´cˇastni´ka konania.

128. Bez ohlˇadu na to, zˇe v su´denej veci sa sa´m spra´vny su´d poku´sil nahraditˇ cˇinnostˇ orga´nov verejnej spra´vy a pouka´zatˇ na do^vody, ktore´ preukazuju´ splnenie podmienok pre nepriznanie pra ´va na odpocˇi´tanie DPH z do^vodu podvodu (k tomu pozri bod 22. tohto rozsudku vysˇsˇie), kasacˇny ´ su´d sa s touto sumariza´ciou - a to aj vzhlˇadom na to, zˇe ta´to vyply´va v naznacˇenom zneni´ aj z rozhodnuti´ orga´nov verejnej spra´vy ako do^vody pre preuka´zanie splnenia podmienok stˇazˇovatelˇa na danˇovom podvode - po vecnej stra´nke nestotozˇnil.

129. V prvom rade - v zhode s na´mietkou stˇazˇovatelˇa v zˇalobe, ako aj v kasacˇnej stˇazˇnosti - nekontaktnostˇ doda´vatelˇov danˇove´ho subjektu v cˇase danˇovej kontroly nemo^zˇe bytˇ relevantny ´m parametrom v su´vislosti s cˇinnostˇou ty´chto spolocˇnosti´ v cˇase, kedˇ s nimi obchodoval stˇazˇovatelˇ (k tomu pozri bod 22., I. vysˇsˇie v tomto rozsudku). Jeho vedomostˇ alebo priji´mane´ preventi´vnych opatrenia je potrebne´ sku´matˇ a hodnotitˇ spa¨tne - t. j. k cˇasu, kedy sa zdanitelˇne´ obchody mali realizovatˇ. K tomuto cˇasove´mu u´seku pritom kasacˇny´ su´d kvalifikovane´ a ucelene´ u´vahy orga´nov verejnej spra´vy v rozhodnutiach neidentifikoval. Obdobne, pre u´cˇely preukazovania podmienok pre nepriznanie pra´va na odpocˇi´tanie DPH z do^vodu u´cˇasti stˇazˇovatelˇa na danˇovom podvode, sa javi´ - v predlozˇenom zneni´ odo^vodneni´ rozhodnuti´ orga´nov verejnej spra´vy - ako nedostatocˇny´, resp. zma¨tocˇny´ aj argument o nedostatku ekonomicke´ho, persona´lneho a materia ´lneho zabezpecˇenia doda´vatelˇa (bod 22., II. tohto rozsudku vysˇsˇie). Oba tieto argumenty su´ totizˇ prima´rne relevantne´ v pri´pade, kedˇ sa pra´vo na odpocˇi´tanie DPH neprizna´va z do^vodu nesplnenia hmotnopra´vnych podmienok pre taky´to u´kon.

130. Spra´vca dane tieto okolnosti jednoznacˇne a nezamenitelˇne ako okolnosti preukazuju´ce vedomostˇ, resp. nedostatocˇnu´ starostlivostˇ stˇazˇovatelˇa pri overovani´ svojich obchodny´ch partnerov nevymedzil (k tomu pozri najma¨ str. 40 azˇ 46 prvostupnˇove´ho rozhodnutia). V tomto kontexte kasacˇny´ su´d poukazuje najma¨ str. 41 a 42 prvostupnˇove´ho rozhodnutia, kde sa spra´vca dane venoval tomu, cˇi stˇazˇovatelˇ mohol a mal vedietˇ, zˇe sa zu´cˇastnˇuje podvodne´ho retˇazca, resp. mal hodnotitˇ relevanciu ni´m prijaty´ch preventi´vnych opatreni´, kedˇ reakcia spra´vcu dane na tieto pra´vne predpoklady pre nepriznanie pra´va na odpocˇet dane je vsˇeobecna´ a predstavuje sko^r su´bor odkazov na rozhodovaciu prax najvysˇsˇieho su´du.

131. Na strane druhej, cˇiastocˇne sa ty´mto ota´zkam adresne venoval zˇalovany´ - a zrejme z jeho za ´verov vycha´dzal aj spra´vny su´d - kedˇ tento najma¨ str. 18 svojho rozhodnutia - uviedol, zˇe nebolo preuka´zane´, zˇe doda´vatelia stˇazˇovatelˇa disponuju´ „ekonomicky´mi, persona´lnymi a materia´lno-technicky´mi prostriedkami na to, aby zabezpecˇili fakturovane´ zdanitelˇne´ plnenie“ a obdobne uviedol, zˇe bol „spochybneny´ aj skutocˇny´ vy´kon obchodnej cˇinnosti danˇovy´ch subjektov zapojeny´ch do retˇazca“.

132. Uvedene´ argumenty orga´nov verejnej spra´vy, resp. spra´vcu dane by mohli byť podstatne´, ak by pra´vo na priznanie pra´va na odpoc̆i´tanie DPH bolo st̆az̆ovatel̆ovi odmietnute´ na nesplneni´ hmotnopra´vnych podmienok, c̆o vs̆ak z rozhodnuti´ orga´nov verejnej spra´vy nevyply´va. Ako vs̆ak spra´vne pouka´zal spra´vny su´d, ked̆z̆e pri dan̆ovom podvode sa predpoklada´, z̆e hmotnopra´vne podmienky pre priznanie pra´va na odpoc̆et dane splnene´ boli (a teda nie je rozporovana´ ani doda´vka tovarov, resp. sluz̆ieb ako zdanitel̆ne´ho obchodu), vys̆s̆ie spomenute´ parcia´lne za´very z̆alovane´ho, resp. spra´vneho su´du ustupuju´ - ako do^kaz o vedomosti st̆az̆ovatel̆a o podvodnom konani´ - do u´zadia. Ty´m kasac̆ny´ su´d netvrdi´, z̆e su´ bez d̆als̆ieho irelevantne´ a nepouz̆itel̆ne´ aj v kontexte preukazovania u´c̆asti na dan̆ovom podvode (najma¨ v spojeni´ s d̆als̆i´mi do^kazmi a indi´ciami), c̆o sa vs̆ak v rozsahu aktua´lneho odo^vodnenia ty´chto ota´zok, a to najma¨ v kontexte kvality ich odo^vodnenia, kasac̆ne´mu su´du javi´ ako nedostatoc̆ne´, c̆o sekunda´rne vyvola´va stav pochybnosti o tom, c̆i podmienky tzv. Axel Kittel testu boli v su´denej veci splnene´, resp. dostatoc̆ne preuka´zane´, na c̆o nadva¨zuje vy´rok tohto rozsudku.

133. Podl̆a najvys̆s̆ieho spra´vneho su´du je potom bez va¨c̆s̆ieho vy´znamu, z̆e st̆az̆ovatel̆ kvalitu odo^vodnenia rozhodnuti´ orga´nov verejnej spra´vy v su´visiacich ota´zkach explicitne nenapadol, ked̆z̆e v spra´vnej z̆alobe (ako aj v kasac̆nej st̆az̆nosti) brojil prima´rne proti celkove´mu za´veru, z̆e by v su´denej veci bol vo^bec preuka´zany´ samotny´ dan̆ovy´ podvod, resp. jeho u´c̆ast̆ na alebo vedomost̆ o dan̆ovom podvode. Analogicky brojil aj proti za´verom, z̆e by neprijal dostatoc̆ne´ opatrenia, ktory´mi mohol u´c̆asti na dan̆ovom podvode predi´st̆. V tejto su´vislosti kasac̆ny´ su´d uva´dza, z̆e prieskum vecnej relevancie okolnosti´ preukazuju´cich existenciu splnenia podmienok pre nepriznanie pra´va na odpoc̆et DPH z do^vodu u´c̆asti dan̆ove´ho subjektu na dan̆ovom podvode sa odvi´ja, resp. je priamoumerna´ samotnej (forma´lnej) kvalite odo^vodnenia su´visiacich pra´vnych ota´zok zo strany orga´nov verejnej spra´vy v ich rozhodnuti´. Ak teda aj st̆az̆ovatel̆ vy´slovne nenamieta v spra´vnej z̆alobe kvalitu odo^vodnenia rozhodnutia orga´nu verejnej spra´vy v ota´zke tzv. Axel Kittel testu, resp. jeho zloz̆iek, avs̆ak merito´rne namietne to, z̆e tak, ako splnenie tohto testu prezentoval spra´vny orga´n v odo^vodneni´ svojho rozhodnutia, nepreukazuje jeho u´c̆ast̆ na dan̆ovom podvode (c̆o aj v d̆als̆om konkretizuje), toto je moz̆ne´ vni´mat̆ aj ako na´mietku vo vzt̆ahu k odo^vodneniu tejto ota´zky. Iny´mi slovami povedane´, na´mietka nepreuka´zania u´c̆asti dan̆ove´ho subjektu na dan̆ovom podvode - v za´vislosti od jej konkre´tnosti - mo^z̆e v sebe subsumovat̆ aj na´mietky st̆az̆ovatel̆a vo vzt̆ahu k samotne´mu odo^vodneniu su´visiacich pra´vnych ota´zok, ktore´ - naviac z hl̆adiska do^kazne´ho bremena - preukazuje orga´n verejnej spra´vy.

134. Pozornosti kasac̆ne´ho su´du v su´vislosti s touto na´mietkou st̆az̆ovatel̆a (jeho u´c̆ast̆ na dan̆ovom podvode) neus̆lo, z̆e st̆az̆ovatel̆ v spra´vnej z̆alobe (str. 11 spra´vnej z̆aloby), ako aj v kasac̆nej st̆az̆nosti tvrdil, z̆e uz̆ v konani´ pred spra´vnymi orga´nmi navrhol vykonat̆ do^kazy, ktore´ vs̆ak vykonane´ neboli, a ktore´ mohli preuka´zat̆, z̆e v rozhodnom c̆ase nemohol mat̆ vedomost̆ o dan̆ovom podvode, resp. z̆e prijal dostatoc̆ne´ preventi´vne opatrenia v su´vislosti so svojimi doda´vatel̆mi. Spra´vny su´d pritom v bode 58. odkazovane´ho rozsudku nevyvra´til z̆alobny´ bod st̆az̆ovatel̆a, z̆e o vykonanie do^kazov viaz̆ucich sa k jeho u´dajne´ho podvodne´mu konania - v su´vislosti s jeho doda´vatel̆mi - z̆iadal a ani sa vy´slovne nevyjadril k tomu, c̆i bol za´konny´ postup spra´vnych orga´nov, ak take´to dokazovanie nevykonali. Naopak, spra´vny su´d poskytol pri´kladmo na´vrh toho, c̆o mal a mohol st̆az̆ovatel̆ vykonat̆ (overenie si´dla a skutoc̆ne´ho predmetu c̆innosti doda´vatel̆a).

135. V tomto kontexte kasac̆ny´ su´d poukazuje napr. na bod 10. a bod 12. odvolania st̆az̆ovatel̆a proti rozhodnutiu spra´vcu dane, kde tento odkazoval na svoje skors̆ie na´vrhy na vykonanie dokazovania (napr. na´vrh na vykonanie do^kazov - registrove´ spisy doda´vatel̆a). Tu potom kasac̆ny´ su´d prisvedc̆il st̆az̆ovatel̆ovi, z̆e rozhodnutie prvostupn̆ove´ho spra´vneho orga´nu, ako ani rozhodnutie z̆alovane´ho jednoznac̆ne, vyc̆erpa´vaju´co, resp. adresne nereaguju´ na tieto do^kazne´ na´vrhy st̆az̆ovatel̆a; neuva´dzaju´, c̆i take´to na´vrhy naozaj riadne formuloval, v akom rozsahu, ako sa s nimi orga´ny verejnej spra´vy vysporiadali, prec̆o boli alebo neboli tieto na´vrhy do^vodne´ vo vzt̆ahu k preventi´vnym opatreniam dan̆ove´ho subjektu a pod.

136. Spra´vny su´d ako treti´ do^vod svedc̆iaci o tom, z̆e st̆az̆ovatel̆ vedel alebo mohol vediet̆, z̆e participuje na dan̆ovom podvode, resp. mal byť obozretnejs̆i´ v ra´mci obchodovania uva´dza, z̆e jeho priame doda´vatel̆ske´ spoloc̆nosti spa´jala osoba jedne´ho konatel̆a (k tomu pozri bod 22., III. tohto rozsudku). Persona´lne prepojenie medzi doda´vatel̆sky´mi spoloc̆nost̆ami nepochybne mo^z̆e byť

jednou z okolností naznačuju´cich riziko u´cˇasti na podvodnom konaní a potrebu ostrazˇitejsˇieho pri´stupu zo strany odberatelˇa (stˇazˇovatelˇa), ak chce s taky´mito subjektmi danˇovy´ subjekt obchodovatˇ, avsˇak konsˇtatovanie spra´vneho su´du o najnizˇsˇej pri´pustnej kvalite odo^vodnenia rozhodnuti´ orga´nov verejnej spra´vy spolu so vsˇeobecny´m konsˇtatovani´m - samo osebe a bez dˇalsˇieho - o tom, zˇe doda´vatelˇske´ spolocˇnosti mali jedne´ho konatelˇa, sa z hlˇadiska preuka´zania podmienok pre nepriznanie pra´va na odpocˇet DPH z do^vodu danˇove´ho podvodu javi´ ako nepostacˇuju´ce a ma´lo presvedcˇive´. Ta´to informa´cia by nepochybne mohla byt relevantna´, ak by za´rovenˇ bola primerane vlozˇena´ do cˇasove´ho a skutkove´ho kontextu, a to adresne vo vztˇahu k stˇazˇovatelˇovi a jeho vedomosti o danˇovom podvode, resp. preventi´vnych opatreni´, ktore´ mal uskutocˇnitˇ, aby na nich neparticipoval.

137. Obdobne to plati´ aj vo vztˇahu k za´veru spra´vneho su´du, zˇe nesˇtandardnostˇou obchodovania stˇazˇovatelˇa malo bytˇ aj to, zˇe tento od kredibilny´ch doda´vatelˇov (maju´cich webstra´nky a e-shopy) odoberal „zlomkove´ mnozˇstvo“ tovaru (aj z hlˇadiska ich hodnoty) v porovnani´ s deklarovany´m doda´vatelˇom z obchodov, ktore´ su´ predmetom tohto konania (bod 22, IV. tohto rozsudku). Kasacˇny´ su´d v tejto su´vislosti najma¨ dopl´nˇa, zˇe v rozhodnutiach orga´nov verejnej spra´vy (rozhodnutie spra´vcu dane - najma¨ str. 27 azˇ 49, resp. rozhodnutie zˇalovane´ho - str. 17 azˇ 22) neidentifikoval jednoznacˇny´ pra´vny, resp. skutkovy´ za´ver, podlˇa ktore´ho urcˇuju´cim znakom (nesˇtandardnostˇ obchodovania stˇazˇovatelˇa) malo bytˇ to, zˇe od kredibilny´ch doda´vatelˇov kupoval tovar v „zlomkovom mnozˇstve“ v porovnani´ s deklarovany´m doda´vatelˇom. Aj keby tomu tak bolo, podlˇa na´zoru kasacˇne´ho su´du, vsˇeobecny´ za´ver zamerany´ na objemy nakupovane´ho tovaru (od jednotlivy´ch doda´vatelˇov) nemusi´ sa´m osebe a bez dˇalsˇieho znamenatˇ, zˇe ide o prvok nesˇtandardne´ho obchodovania (ako to naznacˇil spra´vny su´d, pri´p. orga´n verejnej spra´vy- str. 9 rozhodnutia zˇalovane´ho). Ta´to informa´cia v spojeni´ napr. s cˇasovy´m odstupom medzi jednotlivy´mi na´kupmi, tovarom, ktory´ sa nakupoval a pod., taky´mto u´dajom vzbudzuju´cim podozrenie vsˇak uzˇ nepochybne mo^zˇe bytˇ.

138. Kasacˇny´ su´d preto dospel k za´veru, zˇe do^vodna´ je kasacˇna´ na´mietka stˇazˇovatelˇa, v ktorej tento namietal, zˇe sa spra´vne orga´ny nevysporiadali s jeho na´vrhmi na doplnenie dokazovania, a to aj vo vztˇahu ku skutocˇnostiam relevantny´m pre za´ver o jeho u´cˇasti na danˇovom podvode (k tomu pozri napr. bod 16. kasacˇnej stˇazˇnosti), resp. o tom, zˇe nemal a nemohol matˇ vedomostˇ o u´cˇasti na danˇovom podvode (k tomu pozri najma¨ bod 17. kasacˇnej stˇazˇnosti). Rovnako je podlˇa kasacˇne´ho su´du predcˇasny´, resp. nedostatocˇne odo^vodneny´ (a preto pre u´cˇely tohto kasacˇne´ho konania aj nespra´vny) pra´vny za´ver orga´nov verejnej spra´vy, o vedomosti stˇazˇovatelˇa na danˇovom podvode. Do^vody identifikovane´ orga´nmi verejnej spra´vy ako do^vody relevantne´ pre u´cˇely tzv. Axel Kittel testu budu´ musietˇ bytˇ v dˇalsˇom konani´ v ra´mci rozhodnutia vo veci, podrobne overene´, hodnotene´ a na´sledne jasne, jednoznacˇne a nezamenitelˇne vymedzene´, aby sa dosiahol relevantny´ stupenˇ konkre´tnosti za´verov orga´nu verejnej spra´vy v su´vislosti s danˇovy´m podvodom (ak po^jde o pra´vny do^vod, na za´klade ktore´ho danˇove´mu subjektu nebude priznane´ pra´vo na odpocˇi´tanie DPH). Ak pri realiza´cii u´konov podlˇa predcha´dzaju´cej vety spra´vny orga´n pouka´zˇe na okolnosti, ktore´ su´ inak okolnostˇami dopadaju´cimi na hmotnopra´vne podmienky priznania pra´va na odpocˇi´tanie DPH, jednoznacˇne uvedie, pre aky´ za´ver su´ tieto konsˇtatovania relevantne´ v su´denej veci (vo vztˇahu k danˇove´mu podvodu) a ku ktorej zlozˇke tzv. Axel Kittel testu sa tento za´ver viazˇe a ako (k tomu pozri bod 18. tohto rozsudku vysˇsˇie). Tu pritom pri´kladmo poukazuje kasacˇny´ su´d na bod 125. tohto odo^vodnenia, v ktorom citoval na´zor spra´vcu dane spocˇi´vaju´ci v tom, zˇe uzˇ na zacˇiatku obchodne´ho retˇazca, v ktorom malo do^jstˇ k sporny´m zdanitelˇny´m obchodom, chy´bal doda´vatelˇ tovaru, a preto „jednoznacˇne nemohlo do^jstˇ k jeho dodaniu“, pri´p. k tomu, zˇe je sporna´ skutocˇna´ obchodna´ cˇinnostˇ doda´vatelˇov v retˇazci (bod 131. tohto rozsudku), cˇo by v takomto zneni´ a izolovane mohlo naznacˇovatˇ nesplnenie hmotnopra´vnych podmienok pre priznanie pra´va na odpocˇi´tanie DPH. Naopak, stˇazˇovatelˇ namietal, zˇe od deklarovane´ho doda´vatelˇa (predmet konania) nakupoval tovar lacnejsˇie ako od iny´ch doda´vatelˇov (k tomu pozri napr. bod 68. tohto rozsudku vysˇsˇie), kedˇ cena tovaru vy´raznejsˇie nizˇsˇia ako bezˇna´ trhova´ cena, mo^zˇe bytˇ jedny´m z indika´torov danˇove´ho podvodu (pozn.: kasacˇny´ su´d tu´to okolnostˇ v su´denej veci nesku´mal a ani netvrdi´, zˇe tomu tak v su´denej veci, ale poukazuje na to z do^vodu, zˇe vec sa vracia na dˇalsˇie konanie zˇalovane´mu).“
62. K ďalším (nedôvodným) námietkam sa kasačný súd v rozsudku sp. zn. 4Sfk/18/2024 z 23. októbra 2024 vyjadril nasledovne:

„139. Len pre u´plnosť je potrebne´ dodať, že kasačný´ su´d sa nestotožnil s na´mietkou sťažovateľa, že v pri´pade absencie konkre´tneho katalo´gu opatreni´, ktore´ by urcˇovali, cˇo ma ´ danˇovy´ subjekt realizovať v ra´mci verifika´cie svojich doda´vateľov (aby predisˇiel u´cˇasti na danˇovom podvode), nie je mozˇne´ pripi´sať na tˇarchu danˇove´ho subjektu jeho pri´padnu´ u´cˇasť na takomto podvode. Taky´to vsˇeobecny´ (taxati´vny) katalo´g (osobitne, ak by mal byť vytvoreny´ orga ´nmi verejnej spra´vy) sa javi´ ako neu´cˇelny´, kedˇzˇe okolnosti vyvola´vaju´ce mozˇne´ podozrenie z u´cˇasti na danˇovom podvode a nadva¨zuju´ce verifikacˇne´ u´kony, ktore´ je mozˇne´ od danˇove ´ho subjektu v konkre´tnej veci predpokladať, budu´ v praxi vzˇdy vykazovať velˇku´ mieru variability, a preto budu´ musieť byť aj individua´lne posudzovane´. V uvedenom kontexte je potom potrebne´ vni ´mať aj vsˇeobecny´ odporu´cˇaci´ na´zor spra´vneho su´du vyjadreny´ v napadnutom rozsudku, podlˇa ktore´ho mal sťazˇovateľ overiť si´dlo svojich doda´vateľov a skutocˇny´ predmet ich cˇinnosti (bod 58. odkazovane´ho rozsudku).

140. Napokon, podlˇa na´zoru najvysˇsˇieho spra´vneho su´du je aj u´vahu spra´vneho su´du o tom, zˇe sťazˇovateľ mohol obchodovať aj s iny´m doda´vateľom ako su´ sporni´ doda´vatelia (bod 58. odkazovane´ho rozsudku, posledna´ veta), potrebne´ interpretovať tak, zˇe ak by sa pri urcˇity´ch doda ´vateľoch preuka´zalo, zˇe obchodovanie s nimi by mohlo viesť k participa´cii na danˇovom podvode (zo strany odberateľa - sťazˇovateľa), na´sledkom riadne vykonany´ch preventi´vnych opatreni´ by v takomto pri´pade mohlo, resp. malo byť aj to, zˇe danˇovy´ subjekt by pri´slusˇne´ tovary a sluzˇby obstaral od iny´ch doda´vateľov, pri ktory´ch by take´to riziko neexistovalo (ak by chcel predi´sť na ´sledkom s ty´m spojeny´mi).

141. Za´verom kasacˇny´ su´d dopl´nˇa, zˇe ty´mto rozsudkom nevyslovuje pra´vne za´va¨zny´ na´zor, zˇe sťazˇovateľovi ma´ byť priznane´ pra´vo na odpocˇi´tanie DPH, resp. zˇe vo veci samej musi´ orga ´n verejnej spra´vy dospieť k za´veru, zˇe sťazˇovateľ neparticipoval na danˇovom podvode, ako ani to, zˇe - v pri´pade nepriznania pra´va na odpocˇi´tanie DPH - nemo^zˇe byť pra´vnym za´kladom aj ina´ skutocˇnosť (k tomu pozri napr. bod 125., bod 138., posledna´ veta - tohto rozsudku), a preto nie je vylu ´cˇene´, aby v dˇalsˇom konani´ zˇalovany´, pri´p. spra´vca dane (podlˇa toho, aky´ procesny´ postup zvoli ´ zˇalovany´ po vra´teni´ veci), dospeli k identicke´mu vy´roku/za´veru ako tomu bolo v tomto konani´.“
63. Kasačný súd neprisvedčil na´mietke sťazˇovateľa, zˇe spra´vny su´d nespra´vne pra´vne vyhodnotil vadu protokolu z danˇovej kontroly (neuvedenie si´dla spra´vcu dane v protokole), a napadnute´ rozhodnutia orga´nov verejnej spra´vy nezrusˇil. Je potrebné dať na pravú mieru, že sťažovateľom namietaný nedostatok v označení sídla správcu dane bolo v rozpore s § 47 písm. a) daňového poriadku, avšak nijako nebol spôsobilý vyvolať nezákonnosť rozhodnutí napadnutých správnou žalobou. Toto formálne pochybenie sa nijako nedotýkalo právnej sféry sťažovateľa, pretože tým nijako nebol ovplyvnený obsah úkonu správcu dane týkajúci sa veci samej a sťažovateľ voči podstatným skutočnostiam uvedeným v protokole mohol zaujať procesne adekvátnym spôsobom stanovisko a brániť svoje práva. Pri forma´lnych nedostatkoch aktu orga´nu verejnej spra´vy je potrebne´ sku´mať intenzitu pochybenia a jej dopady na subjekti´vne pra´va u´cˇastni´ka konania. „Je neu´cˇelne´ a nehospoda´rne forma´lne zopakovanie administrati´vneho konania, ak pre u´cˇastni´ka vo vzťahu k skutkovej stra´nke veci nepredstavuje rea´lnu mozˇnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech a za taky´chto okolnosti´ plati´, zˇe nie kazˇde´ porusˇenie procesne´ho predpisu ma´ za na´sledok porusˇenie pra´v u´cˇastni´ka konania. Rovnako je mozˇne´ pouka´zať na rozsudok Najvysˇsˇieho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 6Szˇo/255/2010, v ktorom tento vyslovil na´zor, zˇe rozhodnutie sa nezrusˇuje preto, aby sa zopakoval proces a odstra´nili sa forma´lne vady, ktore´ nemo^zˇu privodiť vecne ine´, či vy´hodnejsˇie rozhodnutie pre u´cˇastni´ka“ (R103/2011).
64. Pokiaľ sťažovateľ rozporoval možnosť vykonávať dokazovanie vo vyrubovcom konaní nad rámec navrhnutým daňovým subjektom, kasačný súd pripu´sˇtˇa realiza´ciu dokazovania vo vyrubovacom konani´, avsˇak s definovany´mi limitmi, ktory´ch prekrocˇenie v su´denej veci identifikovane´ nebolo. Najvysˇsˇí spra´vny su´d Slovenskej republiky v judikáte cˇ. 18/2022 ZNSS (sp. zn. 1Szˇfk/10/2020) uviedol, že „v ra´mci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali blizˇsˇie objasniť konkre´tne sporne ´ skutocˇnosti, ktore´ vyvstali z pripomienok danˇove´ho subjektu k zisteniam spra´vcu dane, pricˇom samozrejme nie je vylu´cˇene´ ani doplnenie dokazovania v urcˇitej, nie rozsiahlej miere, nakolˇko riadne dokazovanie ma´ byť prima´rne realizovane´ v ra´mci danˇovej kontroly“.
65. Z vysˇsˇie uvedeny´ch do^vodov dospel kasacˇny´ su´d k za´veru, zˇe napadnute´ rozhodnutie žalovaného orga´nu verejnej spra´vy nie je v su´lade so za´konom, pričom považoval za potrebné v súlade s § 462 ods. 2 SSP zmeniť kasacˇnou sťazˇnosťou napadnutý rozsudku spra´vneho su´du, ktorý žalobu zamietol tak, že rozhodnutie zˇalovane´ho zrusˇil a vec mu vra´til na dˇalsˇie konanie konštatujúc

zároveň dôvodnosť kasačnej sťažnosti. V ďalšom konaní správny orgán, ktorý je viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP) vec opakovane prejedná a rozhodne.
66. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasacˇny´ su´d podlˇa § 467 ods. 1, ods. 2 SSP v spojeni´ s § 167 SSP. Stˇazˇovatelˇ bol v konani´ u´spesˇny´, a preto mu patri´ náhrada trov celého konania (pred spra´vnym su´dom i pred kasačným súdom). O výške náhrady trov konania rozhodne spra´vny su´d samostatny´m rozhodnuti´m (§ 175 ods. 2 SSP).
67. Toto rozhodnutie bolo prijate´ sena´tom kasacˇne´ho su´du pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.