Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	4Sfk/18/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8022200603
Dátum vydania rozhodnutia:	23. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2024:8022200603.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): U.. O. Z., nar. XX.XX.XXXX, IČO: 34 812 296, X. XXX, X., právne zastúpeného: JUDr. Marek Radačovský, advokát, Žriedlová 3, Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102583063/2022 zo dňa 19.09.2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-1S/73/2022-212 zo dňa 23. januára 2024, takto

r o z h o d o l :

I. Rozsudok Správneho súdu v Košiciach - č. k. PO-1S/73/2022-212 zo dňa 23. januára 2024 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102583063/2022 zo dňa 19.09.2022 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.
II. Sťažovateľovi sa priznáva právo na náhradu trov konania pred správnym súdom, ako aj pred kasačným súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I. Administratívne konanie (vybrané zistenia), konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. PO-1S/73/2022-212 zo dňa 23. januára 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) zamietol správnu žalobu žalobcu a o trovách konania rozhodol tak, že právo na ich náhradu účastníkom konania nepriznal.
2. Podanou správnou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102583063/2022 zo dňa 19.09.2022, ktorým tento potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Stará Ľubovňa (ďalej aj ako „správny orgán prvého stupňa“ alebo „správca dane“) č. 100584812/2022 zo dňa 24.03.2022 o určení rozdielu dane v sume 12.386,88 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2016, ktorým správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet v sume 4.261,56 eur a vyrubil mu daň v sume 8.125,32 eur. Žalobca sa tiež domáhal zrušenia rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa a vrátenia mu veci na ďalšie konanie.
3. Správny súd vec prejednal na pojednávaní dňa 23.01.2024 za účasti právneho zástupcu žalobcu, keď dospel k záveru, že správna žaloba je nedôvodná a preto postupom podľa § 190 SSP zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj ako „SSP“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.
4. Žalobca pritom namietal, že ani po vydaní rozhodnutia žalovaného, ktoré je predmetom prieskumu v tomto konaní, nebolo zrejmé, čo bol konkrétny dôvod a jednoznačný záver správcu dane ohľadom dôvodu neuznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Doplnil, že rozhodnutie žalovaného je nezrozumiteľné a dôvod neuznania práva nebol identifikovaný jednoznačne.
5. Aj vo vzťahu k nepriznaniu práva na odpočítanie dane z dôvodu údajného daňového podvodu mal za to, že nespĺňa tzv. vedomostný Axel Kittel test vo vzťahu k posudzovaniu podmienok pre nepriznanie

práva na odpočet dane podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. V tomto smere uviedol, že žalobca kupoval rovnaký tovar od správcom dane namietaných subjektov, ako aj od subjektov, ktorých správca dane nespochybnil. Žalobca mal uzatvorenú zmluvu so svojím dodávateľom, ktorá však nie je písomná, čo v žiadnom prípade nie je v obchodných vzťahoch neštandardné. Žalobca si preveril status osoby, s ktorou komunikoval, t. j. konateľa dodávateľa, s ktorým osobne dojednal deklarovaný zdaniteľný obchod a konkrétne podmienky spolupráce. Zároveň sa tak osobne presvedčil o existencii tejto osoby. Preveril si ceny v porovnaní s inými dodávateľmi, keďže ako samotné orgány finančnej správy konštatujú, žalobca mal aj iných dodávateľov, s ktorými obchodoval v zlomkových množstvách, teda vedel ceny porovnať a dodávateľ žalobca mal uverejnenú účtovnú závierku a celkom zjavne si plnil všetky povinnosti voči štátu a iným osobám, čo žalobca aj preukazoval alebo navrhol preukázať dôkazmi vo vzťahu k zoznamom dlžníkov finančnej správy, dlžníkov v Sociálnej poisťovni a dlžníkov zdravotných poisťovní. Žalovaný ani správca dane však tieto dôkazy nevykonali a napriek tomu skonštatovali záver o tom, že žalobca údajne nepostupoval ako obozretný podnikateľ a dostatočne si svojho dodávateľa neoveril. Tento záver žalovaného a správcu dane nie je - podľa žalobcu - dostatočne odôvodnený, nie je preukázaný a z uvedeného dôvodu nemožno konštatovať odopretie práva žalobcu na odpočítane dane z pridanej hodnoty z dôvodu jeho účasti na daňovom podvode. Vo vzťahu k ostatným žalobným námietkam, na týchto zotrval v celom rozsahu (s poukazom na obsah žaloby a neskorších vyjadrení) a správnemu súdu navrhol, aby žalobe vyhovel.
6. Správny súd vo veci uplatnil postup podľa § 140 SSP, keď poukázal na to, že ten istý správny súd (t. j. Správny súd v Košiciach) ako príslušný správny súd už prejednal v inom konaní obdobnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, a to v konaní vedenom pod sp. zn. PO-1S/79/2022 (č. k. PO-1S/79/2022-195 zo dňa 9. novembra 2023 - ďalej aj ako „odkazovaný rozsudok“), v ktorom išlo o určenie rozdielu dane v sume 14.162,80 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2016, ktorým správca dane nepriznal nadmerný odpočet v sume 8.584,85 eur a vyrubil žalobcovi daň v sume 5.577,95 eur, pričom pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tak za mesiac apríl 2016, ako aj za mesiac júl 2016 sa vychádzalo z tých istých dôkazov získaných a vykonaných správcom dane, ktoré sú uvedené a ktorých závery sú zhrnuté v jednom Protokole o vykonaní daňovej kontroly č. 102927016/2019 zo dňa 18.12.2019.
7. Pre účely uplatnenia postupu podľa § 140 SSP, správny súd konajúci v tejto veci uviedol, že žalobné body a ich formulácia v oboch súdnych konania nevykazujú vzájomnú odlišnosť. Skonštatoval, že procesný postup pri správe daní týkajúci sa zdaňovacieho obdobia júl 2016 bol zhodný s procesným postupom ako pri zdaňovacom období apríl 2016. Totožnosť predmetu označených súdnych konaní vyplýva taktiež z tej skutočnosti, že zhodne ide o daň z pridanej hodnoty, a teda zákonné predpoklady pre vznik vlastnej daňovej povinnosti sú v oboch prípadoch rovnaké. Rovnako aj namietaný postup žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu právnym zástupcom žalobcu na nariadenom pojednávaní (k tomu pozri bod 3. vyššie) nemá za následok spochybnenie a prípadné vyvrátenie vecnej správnosti rozsudku, na ktorý súd v tomto konaní poukázal a na dôvody zamietnutia žaloby v ňom uvedené, nakoľko tieto dávajú účastníkom konania jasnú a riadne odôvodnenú odpoveď aj na žalobcom vznesené námietky priamo na pojednávaní.
8. Z odkazovaného rozsudku (č. k. PO-1S/79/2022-195 zo dňa 9. novembra 2023) pritom vyplýva, že správny súd na základe administratívneho spisu ustálil skutočnosť, že daňová kontrola žalobcu a na ňu nadväzujúce vyrubovacie konanie bolo vedené pobočkou Daňového úradu Prešov, konkrétne pobočkou Stará Ľubovňa, ktorá v zmysle § 5 ods. 1 v spojení s § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.06.2019 a po tomto dátume podľa § 5 ods. 1 a 6 zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a bola organizačnou zložkou tohto správcu dane zriadenou prezidentom finančnej správy na zabezpečenie výkonu jeho činnosti (kam spadá aj správa daní). Nie je preto možné tvrdiť, že by v danej veci vykonával daňovú kontrolu miestne nepríslušný správca dane. Neuvedenie adresy sídla správcu dane a zároveň uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky, ktorá je organizačnou zložkou správcu dane, je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov - (ďalej aj ako „Daňový poriadok“), avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu a tým pádom ani na zákonnosť protokolu. Uvedená adresa pobočky bola adresou organizačnej zložky správcu dane, s ktorou žalobca v priebehu konania opakovane písomne komunikoval, kde sa tiež prostredníctvom právneho zástupcu zúčastňoval procesných úkonov a kam tiež adresoval svoje opravné prostriedky. Neuvedenie sídla správcu dane preto samo osebe nepredstavovalo taký nedostatok, ktorý by akýmkoľvek spôsobom poškodil žalobcu na jeho právach (sťažil, či dokonca znemožnil ich výkon),

či už v rovine hmotnoprávnej, alebo procesnoprávnej. Žalobca navyše v správnej žalobe žiadnu takúto skutočnosť ani netvrdil.
9. Vo vzťahu k námietke žalobcu o vykonávaní dôkazov vo vyrubovacom konaní v spojení s odkazom žalobcu na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) zo dňa 3.10.2017, sp. zn. 4Sžfk/10/2016, správny súd uviedol, že tento sa týka prípadu, v ktorom správca dane svojvoľne vykonal vyrubovacie konanie po právoplatnom rozhodnutí najvyššieho súdu, ktorý v tomto rozhodnutí skonštatoval, že nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly a správca dane aj napriek tomu vstúpil do vyrubovacieho konania a zopakoval dôkazy vykonané v nezákonnej daňovej kontrole s úmyslom docieliť zákonnosť týchto dôkazov. Záver najvyššieho súdu o neprípustnosti dokazovania vo vyrubovacom konaní (nenavrhnutom daňovým subjektom) nemožno vykladať izolovane od skutkového stavu tam súdenej právnej veci (rovnako tak aj ust. § 68 ods. 3 tretiu vetu Daňového poriadku). Správny súd ďalej doplnil, že k vykonávaniu dokazovania vo vyrubovacom konaní Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022 (18/2022 ZNSS) okrajovo zmienil, že „v rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly.“. V tejto súvislosti správny súd doplnil, že v okolnostiach súdenej veci je potrebné prihliadať na to, že správca dane vykonal vo vyrubovacom konaní dôkazy nenavrhnuté žalobcom až po tom, ako bolo jeho skoršie rozhodnutie zrušené odvolacím orgánom (žalovaným) a riadiac sa jeho záväzným právnym názorom.
10. V tomto kontexte správny súd poukázal na znenie ust. § 74 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. Uviedol ďalej, že v aktuálne súdenej právnej veci žalovaný, preskúmavajúc skôr vydané rozhodnutie správcu dane, dospel k záveru o potrebe doplnenia dokazovania, pričom namiesto postupu podľa vyššie citovaného ustanovenia, nariadil doplnenie dokazovania správcovi dane (po zrušení jeho rozhodnutia a vrátení veci na ďalšie konanie). Týmto postupom daňových orgánov tak potom - podľa správneho súdu - bol žalobcovi poskytnutý širší priestor na ochranu jeho subjektívnych práv, nakoľko mal možnosť namietať závery správcu dane vyplynuvšie z doplneného dokazovania prostredníctvom odvolania (oproti postupu podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku, kedy by prichádzalo do úvahy už iba podanie správnej žaloby).
11. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností potom správny súd vykonanie dokazovania orgánmi verejnej správy v podmienkach súdenej veci - v rámci vyrubovacieho konania - nevyhodnotil ako rozporné so zákonom.
12. V súvislosti s námietkou žalobcu, že z rozhodnutí orgánov verejnej správy nie je možné jednoznačne určiť, čo bolo právnym dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH, správny súd zdôraznil, že je potrebné rozlišovať medzi nepriznaním tohto práva z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci, keď sa jedná o dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Zároveň doplnil, že pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.
13. Adresne reagujúc na námietky žalobcu a po preskúmaní rozhodnutí orgánov verejnej správy (a najmä rozhodnutia správcu dane), správny súd skonštatoval, že zatiaľ čo správca dane sprvu argumentoval spochybnením splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH (napr. na strane 15 rozhodnutia; čo napokon viedlo k jeho rovnakému záveru v rozhodnutí zo dňa 03.03.2021, zrušenom rozhodnutí žalovaného zo dňa 14.09.2021), jeho následné úvahy (od strany 31 prvostupňového rozhodnutia) už smerovali k prijatiu jednoznačného záveru o účasti žalobcu na reťazci zaťaženom daňovým podvodom. Prvostupňové rozhodnutie tak iba opisuje závery v poradí prvého (zrušeného) rozhodnutia správcu dane a posun v jeho úvahách k daňovému podvodu.
14. Doplnil, že pokiaľ ide o odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, tomuto síce možno vytknúť určitú mieru strohosti, avšak aj napriek tomu jeho rozhodnutie - podľa správneho súdu - obsahuje súdom preskúmateľné úvahy o tom, že žalobca sa zúčastnil na reťazci zaťaženom daňovým podvodom a ako sa vysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami.
15. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov tak bolo možné - podľa správneho súdu - ustáliť, ktorý z dôvodov podľa bodu 12. tohto rozsudku viedol k odmietnutiu odpočtu DPH, a to účasť na podvodnom reťazci. Správcovi dane však zároveň vytkol spôsob odôvodnenia jeho rozhodnutia, keď v rámci záverečného vyhodnotenia tzv. Axel Kittel testu uvádzal predovšetkým všeobecné závery. Uvedené

odôvodnenie je - podľa správneho súdu - na samotnej hranici preskúmateľnosti. V tejto súvislosti však doplnil, že konkrétne zistenia boli popísané na rôznych miestach (zbytočne) rozsiahleho odôvodnenia (bolo teda možné vyvodiť skutočnosti relevantné pre posúdenie veci) a žalobca nezrozumiteľnosť, resp. nedostatočné odôvodnenie testu nenamietal. Z týchto dôvodov potom správny súd takéto odôvodnenie akceptoval, ako spôsobilé preskúmania.
16. V súvislosti s námietkou žalobcu, že orgány verejnej správy nezistili dostatočne skutkový stav veci, správny súd uviedol, že toto v smere naznačenom žalobcom ani nebolo dôvodné. Ak totiž správca dane dospel k záveru o účasti žalobcu na daňovom podvode, ktorý, logicky, vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane boli splnené, nebolo dôvodné vykonávať dokazovanie k okolnostiam, ktoré naznačil žalobca v podanej správnej žalobe (t. j. dôkazy smerujúce k preukázaniu hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie DPH). Z uvedeného dôvodu správny súd vyhodnotil žalobnú argumentáciu týkajúcu sa splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH ako irelevantnú.
17. V ďalšom sa správny súd venoval námietkam sťažovateľa, ktorými brojil proti záverom orgánov verejnej správy o jeho participácii na daňovom podvode. Uviedol, že pri daňových podvodoch je spravidla možné konštatovať, že transakcie uskutočnené v rámci takéhoto podvodu nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 21. apríla 2022, č. j. 10 Afs 479/2021-56).
18. Odkazujúc na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, správny súd poukázal na tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu, ktoré boli špecifikované v rozsudku zo dňa 06.07.2006, v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne (2) 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 (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).
19. Pokiaľ ide o objektívny test, v rámci celého reťazca vyžadujúci preukázanie existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň), a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca, daňové orgány popísali reťazec ZUREX, s.r.o./TBK, s.r.o./Isagud, s.r.o. - EU trade, spol. s r. o. - a napokon - žalobca, pričom odpočítaním dane od svojich dodávateľov, ktoré si uplatnila spoločnosť EU trade, spol. s r. o., malo dôjsť v preverovanom obchodnom reťazci k podvodu. Uvedené zistenie správcu dane žalobca namietal z toho hľadiska, že účelom daňovej kontroly u žalobcu nie je preverovanie daňových povinností tretích subjektov a žalobca za tieto ani nemôže niesť zodpovednosť. Správny súd sa však v napadnutom rozsudku s takto formulovanou námietkou nestotožnil, keďže zapojenie do podvodného reťazca je jednou z výnimiek práva na odpočítanie DPH (k tomu napr. rozsudky SD EÚ z 21.06.2012, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid, EU:C:2012:373, bod 41., alebo z 28. júla 2016, C-332/15, Giuseppe Astone, EU:C:2016:614, bod 50. a v tom zmysle aj žalobcom citovaný názor predkladajúceho senátu v bode 24. rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 24. mája 2021 sp. zn. 1Vs/1/2020), pričom postačuje ak sa uvedeného konania dopustil ktorýkoľvek článok obchodného reťazca. Preverenie plnenia daňových povinností predchádzajúcich/nasledujúcich článkov obchodného reťazca je tak pre záver daňových orgánov v aktuálne súdenej veci nevyhnutné.
20. Zároveň správny súd doplnil, že existencia daňového podvodu sama osebe neznamená, že žalobca bol do podvodného reťazca zapojený vedome. To sa posudzuje v rámci subjektívneho testu, kde naopak možno vychádzať jedine zo skutočností, ktoré nastali do momentu uzatvorenia obchodu.
21. Správny súd napokon zhrnul, že žalobca primárne spochybňoval závery druhého a tretieho kroku vyššie zmieneného testu (bod 18. tohto rozsudku), t. j. že o podvode na predchádzajúcom článku reťazca sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť a že neprijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.
22. Z rozhodnutí daňových orgánov, pritom bolo - podľa správneho súdu - možné vyvodiť nasledovné prvky neštandardnosti: I. spochybnenie reálneho vykonávania obchodnej činnosti u dodávateľských a subdodávateľských spoločností, II. nedostatok personálneho a materiálneho zabezpečenia dodávateľa, III. personálne prepojenie medzi priamymi dodávateľskými spoločnosťami ELCOM - KE, s.r.o. a EU trade, spol. s r.o. v osobe ich konateľa a spoločníka (žalobca postupne do júla 2016 obchodoval

s týmito spoločnosťami, no stále jednal s jednou osobou - p. Mazúchom [...]), IV. žalobca mal aj iných dodávateľov, ktorí sa zaoberajú reálnym obchodovaním aj s elektroinštalačným materiálom, svoju činnosť prezentujú na internete, majú web stránky s cieľom zvýšenia predaja aj predaja cez e-shop (u dodávateľa teda absentuje aj sebareprezentačná stopa) a títo participovali na predaji pre žalobcu v zlomkových množstvách a hodnotách oproti dodávateľom ELCOM - KE, s.r.o. a EU trade, spol. s r.o.
23. Podľa správneho súdu ide o dostatočný sumár okolností, ktoré súhrnne (samé osebe by inak neboli problematické a ani ojedinelé) dokazujú, že zo strany žalobcu nešlo o úplne štandardný obchodný vzťah s dodávateľom. Podstatné je tiež, že tieto podozrivé okolnosti žalobca ničím konkrétnym nespochybňoval, ani nepolemizoval o ich neštandardnosti, iba všeobecne tvrdil, že správca dane nepreukázal jeho vedomosť o zapojení do podvodného reťazca.
24. Následne sa správny súd venoval otázke, či žalobca prijal dostatočné opatrenia, aby nebol súčasťou podvodného reťazca. Uviedol, že od daňového subjektu možno očakávať zvýšenú obozretnosť, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutočňuje, nevedie k jej účasti na daňovom podvode (viď rozsudok SD EÚ z 01.12.2022, vo veci C-512/21, Aquila Part Prod Com SA, ECLI:EU:C:2022:950). 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, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti (rozsudok z 21.06.2012, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid, EU:C:2012:373, bod 60; uznesenie zo 14.04.2021, vo veci C-610/20, Vikingo Fővállalkozó, EU:C:2021:266, bod 29). Inak povedané, čím viac sa určitá obchodná transakcia vymyká bežnej činnosti daňového subjektu (charakter, množstvo, hodnota, výber dodávateľa), tým viac možno spravodlivo od neho požadovať, aby vynaložil viac úsilia pri prijímaní opatrení, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode.
25. V súdenej veci - podľa orgánov verejnej správy - žalobca nepreukázal, že by bol (v zmysle vyššie uvedeného) dostatočne obozretný. K uvedenému žalobca najmä namietal, že v čase realizácie obchodov si preveril svojich dodávateľov vo verejne dostupných registroch, z ktorých nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by svedčili o akýchkoľvek nedostatkoch na strane dodávateľov. Primárne poukazoval na to, že v danom čase jeho dodávatelia neboli vedení ako dlžníci na portáloch finančnej správy, ako ani Sociálnej poisťovne.
26. Správny súd vo vzťahu k uvedeným opatreniam skonštatoval, že tieto sú nedostatočné a čisto formálne, keď odkázal aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky - sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28.04.2023, bod 34.), keďže uvedené opatrenia - podľa správneho súdu - nereflektujú na neštandardné skutočnosti vymenované v bode 22. tohto rozsudku.
27. Žalobca navrhol, aby správny súd vykonal navrhnuté dôkazy, a to výpismi z vybraných portálov, resp. z obchodného registra. Namietal, že daňové orgány nevymenovali opatrenia, ktoré mal prijať a zároveň nevyvrátili, že prijaté opatrenia boli dostatočné. K uvedenému správny súd uviedol, že žalobca si mohol napríklad overiť sídlo dodávateľov a skutočný predmet ich činnosti. Jedná sa o jednoduché úkony, ktoré by neboli časovo zvlášť náročné. Pokiaľ žalobca s dodávateľom EU trade, spol. s r.o. uzatvoril obchody za mesiac júl 2016 [pozn. Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky - v súdenej veci: apríl 2016] v objeme 70 814,- eur (s týmto dodávateľom celkovo 336 794,66 eura) bez DPH, nejde o žiadne nadmerné ani neprimerané požiadavky. Navyše, pokiaľ by sa aj po vyčerpaní možností preverenia javil obchodný partner nedôveryhodným alebo samotná obchodná transakcia podozrivou, nemusel obchod uzavrieť (v danom čase mal žalobca aj iných, z pohľadu správcu dane, dôveryhodných dodávateľov).
28. Správny súd napokon v odkazovanom rozsudku doplnil, že prijatie dostatočných preventívnych opatrení nepreukazuje správca dane, ale daňový subjekt. Zároveň nie je povinnosťou správcu dane uvádzať, aké preventívne opatrenia mal daňový subjekt prijať, keď ich konkrétna voľba bude - podľa správneho súdu - vždy závisieť od konkrétností každého prípadu.
29. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že jeho dodávateľ si svoje záväzky splnil, a teda došlo k dodaniu tovaru, táto skutočnosť je vzhľadom na závery správcu dane - podľa správneho súdu - irelevantná. Primárnym zmyslom požadovaných opatrení nie je eliminácia obchodného rizika ani preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok, ale prevencia pred tým, že daňový subjekt pri svojom podnikaní spoločný systém DPH naruší, zneužije alebo to umožní iným subjektom.
30. Správny súd potom zhrnul, že žalobca nepreukázal, že by relevantné opatrenia na zabránenie svojej účasti na daňovom podvode prijal. Stotožnil sa s posúdením veci daňovými orgánmi, ktoré mali za to, že predpoklady pre posúdenie veci ako účasť na daňovom podvode v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie - tvoriace tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu - boli splnené.
31. Správny súd sa napokon nestotožnil ani s relevanciou odkazov žalobcu na iné - údajne obdobné veci - o ktorých konal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) pod sp. zn. 3Sfk/47/2021, 3Sfk/37/2022, 3Sfk/3/2022, 3Sfk/59/2022, 4Sfk/56/2022 a 4Sfk/78/2022. V prípadoch, na ktoré žalobca poukazoval, daňové orgány vychádzali zo záveru

o nesplnení hmotnoprávnych podmienok odpočítania DPH, pričom svoje rozhodnutia zaťažili vadou nepreskúmateľnosti, keď zároveň skonštatovali zapojenie žalobcu do podvodného reťazca (keď podľa správneho súdu sa obdobná nedokonalosť vyskytla aj v súdenej veci, nie však v kvalite spôsobujúcej nepreskúmateľnosť). Poukázal na to, že vo vyššie citovaných rozsudkoch kasačný súd ustálil, že právo na odpočítanie DPH nebolo žalobcovi priznané z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok (na rozdiel od rozhodnutí daňových orgánov v aktuálnom konaní), pričom takýto záver správca dane nesprávne založil na okolnostiach na strane subdodávateľov, ktoré však - podľa správneho súdu - môžu byť relevantné práve v prípade dokazovania daňového podvodu.
32. Z rovnakých dôvodov správny súd vyhodnotil ako irelevantný odkaz na rozhodnutie žalovaného č. 101791685/2023 zo dňa 14.07.2023, ktorým tento v reakcii na vyššie zmienený rozsudok kasačného súdu sp. zn. 3Sfk/37/2022 zo dňa 26.04.2023 zrušil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
33. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov správny súd v rámci odkazovaného rozsudku (č. k. PO-1S/79/2022-195 zo dňa 9. novembra 2023) žalobu žalobcu zamietol, keď s týmto záverom sa stotožnil konajúci senát správneho súdu v tejto veci a na jeho základe vydal napadnutý rozsudok.
II. Kasačná sťažnosť žalobcu

34. Proti napadnutému rozsudku podal včas kasačnú sťažnosť žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“), ktorý ju formálne odôvodnil ustanoveniami § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, t. j. podstatným porušením procesných práv žalobcu v rámci konania pred správnym súdom, a to tak, že toto viedlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces, ďalej nesprávnym právnym posúdením veci a napokon odklonom správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.
[všeobecná námietka o nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku]
35. Sťažovateľ v súvislosti s nedostatočným odôvodnením rozsudku správneho súdu odkázal na súvisiace ustanovenia Ústavy Slovenskej republiky, Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdu pre ľudské práva. Vychádzajúc z uvedených prameňov a vybraných rozhodnutí následne namietol, že napadnutý rozsudok neobsahuje odpovede na zásadné otázky súvisiace s predmetom konania, resp. správny súd sa v rozsudku - podľa sťažovateľa - nedal žalobcovi odpovede na otázky súvisiace so základom žalobných dôvodov a žalobných námietok. Má za to, že napadnutý rozsudok obsahuje množstvo všeobecných konštatácií a citácií bez toho, aby bolo premietnuté na konanie v tejto veci. Táto jeho úvodná námietka je všeobecná, resp. je ďalej konkretizovaná v ďalších častiach kasačnej sťažnosti.
[nesprávne vyhodnotenie zistených formálnych nedostatkov protokolu z daňovej kontroly]
36. Namietol, že kasačný súd nesprávne vyhodnotil nedostatky, na ktoré v správnej žalobe poukazoval, a to absenciu uvedenia sídla správcu dane v protokole z daňovej kontroly. Správny súd síce potvrdil, že príslušnou vadou protokol z daňovej kontroly trpí, avšak tento nedostatok bagatelizoval. Uviedol, že pri takomto interpretačnom trende by bolo možné dospieť k neudržateľným záverom v tom zmysle, že prakticky akýkoľvek formálny nedostatok v konečnom dôsledku nemá priamy vplyv na práva daňového subjektu, a teda zákonné ustanovenie § 47 Daňového poriadku je zbytočné.
[odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, akceptovanie nezákonného dokazovania vo vyrubovacom konaní - zo strany správneho súdu]
37. V ďalšom sťažovateľ namietol, že správny súd sa v rozpore so zákonom odklonil od rozhodnutia najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 4Sžfk/10/2016 (zo dňa 03.10.2017) a - naopak - vychádzal z rozhodnutia kasačného súdu vo veci sp. zn. 1Sžfk/1/2020 (zo dňa 24.02.2022), ktorého závery však sťažovateľ v prejednávanej veci nepovažuje za použiteľné. V prejednávanej veci totiž nešlo o to, čo je predmetom vyrubovacieho konania, ale išlo o definovanie zásad a z nich vyplývajúcich oprávnení daňových orgánov, ktoré sa aplikujú na daňovú kontrolu a následne na vyrubovacie konanie.
38. Sťažovateľ namietal, resp. tvrdil, že podľa záverov správneho súdu v napadnutom rozsudku, sú orgány finančnej správy oprávnené v podstate neobmedzene vykonávať dokazovanie vo vyrubovacom konaní z vlastného podnetu (vyhľadávacia zásada), a to napriek tomu, že tie isté orgány majú jeden celý rok na vyhľadávanie dôkazov (vyhľadávacia zásada) v rámci daňovej kontroly. Takýto výklad správneho súdu považuje sťažovateľ za zjavne neudržateľný, keďže orgány finančnej správy majú jeden rok na vyhľadávanie dôkazov, ktoré sú následne povinné uviesť v protokole z daňovej kontroly. Takýto priestor na dokazovanie však už vo vyrubovacom konaní orgány finančnej správy nemajú, čomu svedčí uplatnenie tzv. prejednávacej zásady a tento postup zakotvuje aj § 68 ods. 3 Daňového poriadku.
39. Doplnil, že účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov. Jedná sa o verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu a predstavuje akési „prípravné konanie“, ktoré slúži na získanie a

zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane (vo vyrubovacom konaní). Práve vzhľadom na intenzitu do zásahu práv daňového subjektu, zákon jeho realizáciu limituje na jeden rok od jej začatia. V súvislosti s namietaným dodatočným dokazovaním poukázal na zásadu zákonnosti, ktorú sú daňové orgány povinné rešpektovať. Princíp proporcionality do zásahu práv daňového subjektu sa premieta práve do zákonnej požiadavky, v zmysle ktorej je dĺžka daňovej kontroly (v rámci ktorej sa uplatňuje tzv. vyhľadávacia zásada) časovo obmedzená, t. j. daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať neobmedzenú dobu.
40. Názory správneho súdu prezentované v napadnutom rozsudku v spojení s odkazovaným rozsudkom, teda predstavujú odklon od vyššie uvedených princípov, keď ide zároveň aj o nesprávne právne posúdenie, a to aj vzhľadom na to, že rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 4Sžfk/10/2016, na ktorý sťažovateľ poukázal, jednoznačne skonštatoval, že vo vyrubovacom konaní sa neuplatňuje vyhľadávacia zásada.
41. Sťažovateľ potom poukázal na to, že v žiadnom prípade nie je možné akceptovať také dokazovanie vo vyrubovacom konaní, ktoré ide nad rozsah dôkazných návrhov samotného daňového subjektu (podľa ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku). Naopak, tvrdil a namietal, že v žiadnom prípade nie je možné akceptovať postup správcu dane, ktorý vykonáva vo vyrubovacom konaní dôkazy, ktoré bez akýchkoľvek ťažkostí mohol vykonať ešte v priebehu daňovej kontroly, keďže vo vyrubovacom konaní platí zásada prejednávacia, nie vyhľadávacia.
[nevysporiadanie sa s niektorými žalobnými bodmi]
42. V súvislosti s touto námietkou poukázal sťažovateľ na to, že správny súd žiadnym spôsobom nereagoval na jeho tvrdenie, že skutkové okolnosti veci neboli dostatočne zistené, keď neboli vykonané dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie DPH. Rovnako - podľa tvrdenia sťažovateľa - správny súd nereagoval ani na dokazovanie, ktoré malo byť vykonané v súvislosti s tým, že si overil svojho obchodného partnera za účelom vyhnutiu sa vedomej alebo nevedomej účasti na daňovom podvode (zoznamy dlžníkov Finančnej správy SR, Sociálnej poisťovne, zdravotných poisťovní, úplný výpis z obchodného registra, register účtovných závierok, protokoly z daňových kontrol subdodávateľov a pod.).
43. Namietol ďalej, že jeho návrhom na vykonanie dokazovania bolo pôvodne vyhovené (miestne zisťovanie, resp. výsluch svedkov), avšak napriek tomu, že termíny na vykonanie týchto dôkazov nariadené boli, dôkazy sa nevykonali z dôvodu pandémie COVID-19. Tu sťažovateľ namietal, že pandémia a s tým súvisiaca nemožnosť dôkazy vykonať, nemôže byť pripisovaná na jeho ťarchu (ako dôvod nevykonania dôkazov).
44. Ide pritom o otázky podstatné pre rozhodnutie vo veci, na ktoré správny súd nereagoval (hoci ich sťažovateľ v správnej žalobe riadne formuloval).
[kumulácia dôvodov pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH]
45. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti brojil aj proti tomu, že z rozhodnutí orgánov verejnej správy nie je možné jednoznačne ustáliť, čo je - v súdenej veci - dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH, keď podľa rozhodovacej praxe kasačného súdu je kumulácia dôvodov neprípustná (nesplnenie hmotnoprávnych dôvodov c/a účasť na daňovom podvode).
46. Namietol, že s uvedeným súvisí aj rozloženie dôkazného bremena, a to tak, či, resp. kto je ho povinný znášať. Toto následne dopadá na proces dokazovania.
47. Podľa sťažovateľa, žalovaný a správca dane svoje rozhodnutia založili jednak na tvrdenom nepreukázaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie DPH (dodanie tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa) a sekundárne aj na účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Doplnil, že v prípade daňového podvodu sa jedná o situácie, v ktorých hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočítanie DPH nie sú sporné. Považuje za vnútorný rozpor v rozhodnutí orgánov verejnej správy, ak tieto ako dôvody pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH v napadnutých rozhodnutiach kumulovali.
48. Ďalej namietol, že o dôvode pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH sa dozvedel až na pojednávaní na správnom súde, čo považuje za celkom zjavne neskoro. Doplnil, že správca dane dokazovanie viedol smerom k preukázaniu splnenia hmotnoprávnych podmienok, keď sťažovateľ má za to, že svoje dôkazné bremeno v tomto kontexte aj naplnil. Tu potom rozporoval, že by závery orgánov verejnej správy mali byť „jednoznačné“ ako to uvádzali.
[právny záver súdu o nadbytočnosti vykonania navrhovaného dokazovania]
49. Sťažovateľ ďalej spochybnil závery správneho súdu o tom, že ním navrhnuté dôkazy nebolo relevantné vykonať, keďže sa týkali preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie DPH, avšak dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH bola v súdenej veci účasť sťažovateľa na daňovom podvode.

50. Tento záver správneho súdu sťažovateľ spochybňuje, keď uvádza, že nevie, na základe akých skutočností dospel správny súd k uvedenému záveru, keď podstatná časť administratívneho spisu sa týka práve preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH.
51. Namietol, že správny súd si nevšimol, že daňový podvod ako základ pre nepriznanie práva na odpočet DPH, uviedol žalovaný až na pojednávaní pred správnym súdom. Záver orgánov finančnej správy o tom, že sťažovateľ splnil hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane sa nenachádzajú na jedinom mieste administratívneho spisu.
52. Takéto „lavírovanie“ medzi dôvodmi pre nepriznanie práva na odpočet DPH považuje sťažovateľ za neprijateľné a doplnil, že keby vedel, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet DPH je v súdenej veci jeho účasť na daňovom podvode, t. j. že splnenie hmotnoprávnych podmienok považujú orgány verejnej správy za splnené, neargumentoval by, resp. neuvádzal byť žalobné body ohľadom hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH.
[odklon od ustálenej rozhodovacej praxe v otázkach účasti žalobcu na daňovom podvode]
53. V súvislosti s rozhodnutím najvyššieho súdu - sp. zn. 1Vs/1/2020 poukázal žalovaný na to, že a) svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že sa nijako nepričinil o dodanie deklarovaného tovaru, nemusí stačiť pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočítanie dane [...], b) aby správca dane mohol od daňového subjektu požadovať preukázanie relevantných skutočností, toto mu musí umožniť a má vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok [...], c) skutočnosť, že dodávateľ v rozhodnom čase neplnil svoje 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, nejedná sa o dôkaz o 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.
54. Práve v súvislosti so skutočnosťami uvedenými v bode 53 písm. c) vyššie namietol, že v priebehu vyrubovacieho konania navrhol vykonať dôkazy vo vzťahu k svojmu dodávateľovi - a to najmä: úplný výpis z obchodného registra v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení, úplný výpis zo zoznamu dlžníkov Finančnej správy Slovenskej republiky ku dňu uskutočnenia zdaniteľných plnení, úplný výpis zo zoznamu dlžníkov Sociálnej poisťovne a zdravotných poisťovní ku dňu uskutočnenia zdaniteľných plnení a výpis z registra účtovných závierok.
55. Doplnil, že ak by tieto dôkazy orgány verejnej správy vykonali, zistili by, že v čase zdaniteľných obchodov so sťažovateľom, jeho dodávateľ nefiguroval ani v jednom z týchto registrov (s negatívnym zápisom), a teda neexistovali okolnosti, ktoré by mali vzbudzovať u žalobcu akékoľvek podozrenie týkajúce sa dodávateľa vo vzťahu k dojednaným obchodom.
56. Uviedol tiež, že nebol produkovaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval, že sa sťažovateľ vedome zúčastňoval daňového podvodu a - naviac - ak mu bol dodaný tovar, ktorý používal za účelom dosiahnutia zdaniteľných príjmov (čo má byť preukázané), potom ani nemal dôvod vedome alebo nevedome sa zúčastňovať akéhokoľvek podvodného konania.
57. V tejto súvislosti napokon namieta, že závery správneho súdu sú iné ako závery prezentované správcom dane.
[nesprávny záver správneho súdu o tom, že sťažovateľ nespochybnil existenciu daňového podvodu]
58. Sťažovateľ má za to, že existenciu údajného daňového podvodu spochybnil na stupňoch reťazca, o ktorých sťažovateľ nemohol vedieť a správca dane túto vedomosť nepreukázal. Tvrdí, že ešte počas vyrubovacieho konania navrhol vykonať dôkazy, a to protokoly o daňových kontrolách alebo rozhodnutia o určení rozdielu dane - vo vzťahu k subjektom, ktoré vystupovali na nižších stupňoch reťazca. Tieto dôkazy však vo vyrubovacom konaní zo strany orgánov verejnej správy vykonané neboli.
59. Podľa sťažovateľa správca dane nepreukázal, že subjekty v tvrdenom reťazci daň neodviedli. Tvrdí, že niektoré subjekty len daň „nezaplatili“, čo je zásadný rozdiel pri nahliadaní na charakteristiku a fundamenty definície daňového podvodu z pohľadu daňového práva.
[nepreskúmateľný záver správneho súdu o splnení tzv. Axel Kittel testu v podmienkach súdenej veci - k tomu pozri aj bod 22. tohto rozsudku]
60. Sťažovateľ považuje záver správneho súdu o tom, že podmienky tzv. Axel Kittelovho testu boli v súdenej veci splnené, za arbitrárny a nepreskúmateľný (k tomu pozri bod 22. vyššie).
61. V súvislosti s tým, že v čase daňovej kontroly nebolo preukázané vykonávanie činnosti dodávateľa, resp. subdodávateľa nemá žiadnu časovú ani vecnú súvislosť s obdobím dodania tovarov a nadviazania spolupráce. Toto je podľa názoru sťažovateľa irelevantné aj z dôvodu, že - podľa správneho súdu - hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH orgány verejnej správny nerozporujú.

Ak teda žalobca disponuje plnením, za ktoré zaplatil, nemá žiaden dôvod skúmať ďalšiu ekonomickú činnosť dodávateľa a už vôbec nie dodávateľov dodávateľa.
62. Obdobný názor prezentoval aj vo vzťahu ku konštatovaniu správneho súdu týkajúceho sa personálneho a materiálneho zabezpečenia dodávateľa. Tovar sťažovateľovi dodal subjekt určený dodávateľom a bol vyložený na mieste, ktoré určil sťažovateľ. Sťažovateľ nemal dôvod skúmať skutočnosť, či má jeho dodávateľ ďalšie autá, hmotný alebo nehmotný investičný majetok alebo zamestnancov.
63. Sťažovateľ poprel, že by samotná skutočnosť, že dodávateľské skutočnosti majú jedného konateľa, mala vzbudzovať pochybnosti a podozrenie o tom, že ktorýkoľvek z troch dodávateľov by mal byť spojený s daňovým únikom.
64. Podľa sťažovateľa je nesprávny aj záver správneho súdu o tom, že skutočnosť, že jeho dodávatelia - na rozdiel od iných, ktorí majú webstránky a e-shopy - takéto prezentácie nemali, by ich malo ako dodávateľov diskvalifikovať. Skutočnosť, že poskytovateľ tovaru alebo služby nemá webstránky, neznamená, že by mal byť podozrivý z účasti na daňovom podvode. Takýto prístup správneho súdu považuje sťažovateľ za zjavne neudržateľný a svojvoľný.
65. Na strane druhej, správnemu súdu sťažovateľ vytýka, že tento nesprávne vyhodnotil všetky ním vykonané opatrenia v čase nadviazania spolupráce s dodávateľmi, ako aj počas jej priebehu, keďže vzhľadom na obchodné objemy tovarov vykonal sťažovateľ všetko, čo v danom čase mohol, ale najmä čo od neho bolo možné rozumne očakávať pred nadviazaním spolupráce.
66. Zopakoval, že správcovi dane navrhol vykonať dokazovanie preukazujúce jeho obozretnosť, čo však tento nevykonal, pričom napriek tomu ich vyhodnotil žalovaný, a to až na pojednávaní pred správnym súdom.
67. Uviedol, že odkaz na rozhodnutie kasačného súdu vo veci sp. zn. 10Sžfk/1/2020 je irelevantný, keďže skutkové okolnosti vecí nie sú obdobné. Správnym súdom použité rozhodnutie považuje sťažovateľ za zjavne nepoužiteľné vo vzťahu k prejednávanej veci. Tieto sa totiž líšia napr. v predmete obchodu, v zmluvnom základe, v úkonoch obozretnosti, keď sťažovateľ zopakobal, že si preveril status osoby, s ktorou komunikoval (t. j. s konateľom dodávateľa), s ktorým konateľom dojednával podmienky obchodu. Overoval tiež ceny tovarov v porovnaní s inými dodávateľmi (s ktorými obchodoval v menšom objeme). Napokon uviedol, že jeho dodávateľ mal uverejnenú účtovnú závierku a celkom zjavne si plnil všetky povinnosti voči štátu.
68. V ďalšom sťažovateľ osobitne brojil proti tvrdeniu správneho súdu, že nemusel obchodovať so sporným dodávateľom. Uviedol, že tento záver správneho súdu sa javí ako rozporuplný, keďže činnosť sťažovateľa na výstupe nebola spochybnená a zároveň - vychádzajúc zo záverov správneho súdu - boli splnené hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie DPH. Záver správneho súdu o tom, že s dodávateľom obchodovať nemusel, sa potom - podľa sťažovateľa - javí ako svojvoľný. Tu doplnil, že cena, za ktorú kupoval tovar od deklarovaného dodávateľa (v rámci sporných faktúr), bola nižšia ako ponúkali iní dodávatelia (na ktorých poukázal aj správny súd). Na túto skutočnosť mal sťažovateľ poukázať už v rámci daňovej kontroly.
69. Sťažovateľ rozporoval aj tvrdenie správneho súdu, že sťažovateľ mal chodiť po administratívnych priestoroch a hľadať sídlo dodávateľov, ktoré vonkoncom nemusí byť adresou, kde sa vykonáva činnosť. Toto považoval za nesprávny záver správneho súdu aj vzhľadom na to, že miestom dodania bola Bratislava a sídlo dodávateľa bolo v Košiciach.
70. Podľa sťažovateľa, správca dane, ako ani žalovaný neprodukovali jediný dôkaz o tom, že by žalobca nekonal dostatočne obozretne a nevykonal všetky potrebné opatrenia, ktoré od neho možno spravodlivo a objektívne požadovať vo veci predídenia čo i len nevedomej účasti na daňovom podvode. Doplnil, že pokiaľ nebude prijatý „jasne zakotvený sumár obligatórnych povinností“ daňového subjektu vo veci overenia obchodného partnera, nie je možné prijať záver o ich nedostatočnom vykonaní, a to v prípade, ak daňový subjekt vykonal „všetky objektívne dostupné opatrenia“.
[nesprávne právne posúdenie veci - ekonomická aktivita dodávateľa]
71. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ďalej uviedol, že správny súd sa nevysporiadal s jeho žalobnou námietkou, podľa ktorej orgány verejnej správy ekonomickú činnosť deklarovaného dodávateľa sťažovateľa viazali na časový úsek daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania - nie na čas uskutočnenia zdaniteľných plnení. Tu mal správny súd nekriticky prevziať závery orgánov verejnej správy, avšak v skutočnosti sa s námietkou sťažovateľa nevysporiadal.
72. Opätovne poukázal na navrhnuté dôkazy (výpisy z registrov a i.), ktoré - ak by boli vykonané - bolo by preukázané, že sťažovateľ by nemal jediný dôvod spochybňovať svojho dodávateľa.
73. Správnemu súdu potom sťažovateľ ako nesprávne právne posúdenie vytýka to, že tento len skonštatoval, že sťažovateľ obchodoval s nedôveryhodným partnerom. K tomuto záveru však mal

dospieť na základe nesprávneho právneho posúdenia, a to tým, že dôveryhodnosť dodávateľa sťažovateľa správny súd skúmal k času konania daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, nie vo vzťahu k času, kedy povinnosť obozretnosti sťažovateľ reálne mal, a to bolo v čase obchodovania s týmto dodávateľom.
74. V súvislosti s týmto poukázal sťažovateľ na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky - sp. zn. I. ÚS 627/2022. Tu (vychádzajúc z uvedeného rozhodnutia) osobitne uviedol, že je neprípustné, aby správca dane zamietnutím práva na odpočet DPH kompenzoval svoju dôkaznú núdzu vo vzťahu k vlastnej verzii skutkového deja. Je tiež dôležité skúmať, či pochybnosti dane boli signifikantné, resp. či nejde len o hypotézy založené na indíciách a náznakoch vo vzťahu k pravidlám na odpočítanie DPH. Doplnil, že - podľa ústavného súdu - aj indície môžu byť považované za nepriamy dôkaz (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.
75. Podľa sťažovateľa orgány verejnej správy neprodukovali žiadne takéto signifikantné dôkazy. Naopak, ich závery majú skôr povahu indícií, ktoré sú však v zmysle vyššie uvedeného rozhodnutia ústavného súdu nepostačujúce.
[dodatočná právna argumentácia sťažovateľa]
76. Sťažovateľ (okrem odkazu na vyššie uvedené rozhodnutie ústavného súdu) poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House. Osobitne uviedol, že 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.
77. V tomto bode potom sťažovateľ doplnil, že v konaní nebolo preukázané, že by sťažovateľ vedel alebo mal vedieť - v čase začatia spolupráce s dodávateľom - že nejaká iná predchádzajúca transakcia je zaťažená daňovým podvodom, keďže v danom čase ešte ani len nemohol objektívne akýkoľvek daňový únik alebo nedoplatok vzniknúť a zároveň správca dane neposudzoval jednotlivé transakcie separátne.
78. Odkazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európske únie vo veci C-277/14 PPUH Stehcemp, sťažovateľ uviedol, že je úlohou daňového orgánu, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od príjemcu faktúry vyžadoval overovanie, ktoré nie je povinný vykonať, preukázal, že „[...] tento príjemca vedel alebo vedieť mal, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca [...] 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.“.
79. Ako relevantnú časť z citovaného rozhodnutia označil sťažovateľ aj časť, z ktorej vyplýva, že „Daňová správa [...] nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH vo všeobecnosti požadovať, aby preverila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúca 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.“.
80. Následne zosumarizoval, že - berúc do úvahy aj uvedené rozhodnutie Súdneho dvora Európske únie - bol v rámci obchodovania s deklarovaným dodávateľom dostatočne obozretný. Uviedol, že neexistuje žiadna judikatúra, ktorá by od neho vyžadovala vyššiu mieru opatrnosti, resp. viac opatrení, ktoré mohol v danom čase sťažovateľ vykonať.
[kasačný návrh]
81. Vychádzajúc zo všetkých vyššie uvedených argumentov potom sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a zároveň aby sťažovateľovi priznal nárok na náhradu trov kasačného konania.
III. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu

82. Ku kasačnej sťažnosti žalobcu sa podaním č. 101510175/2024 zo dňa 27.05.2024 vyjadril žalovaný, ktorý v nej zosumarizoval skutočnosti z daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania.
83. Uviedol, že závery správneho súdu týkajúce sa možnosti vykonávať dokazovanie vo vyrubovacom konaní považuje za správne. Žalovaný v tomto kontexte poukázal na rozhodnutie kasačného súdu vo veci sp. zn. 3Sfk/127/2022 zo dňa 21. novembra 2023. Uviedol, že z normatívneho textu ustanovenia §

68 ods. 3 Daňového poriadku nie je možné vyvodiť záver o absolútnom zákaze vykonávať dokazovanie vo vyrubovacom konaní. Toto pritom - podľa žalovaného - nevyplýva ani z rozsudku kasačného súdu vo veci sp. zn. 4Sžfk/10/2016. V tejto súvislosti žalovaný doplnil odkaz na ustanovenie § 74 ods. 3 Daňového poriadku a § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Osobitne pritom poukázal na skutočnosť, že práve podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, je to správca, kto vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Z uvedeného ustanovenia nevyplýva, že vo vyrubovacom konaní by dokazovanie mohlo byť realizované len v rozsahu návrhov daňového subjektu. Odkazujúc na rozhodnutie kasačného súdu, žalovaný uviedol, že ak podľa Daňového poriadku môže žalovaný dokazovanie vykonávať, neexistuje dôvod, prečo by túto činnosť nemohol delegovať na správcu dane s pokynom, ktorým je tento následne viazaný.
84. Žalovaný nesúhlasil ani s námietkou sťažovateľa, podľa ktorej orgány verejnej správy mali rozhodnutie vo veci - v otázke dôvodu pre nepriznanie práva na odpočet DPH - koncipovať tak na nesplnení hmotnoprávnych podmienok, ako aj na daňovom podvode. Uviedol, že z rozhodnutia správcu dane - vychádzajúc aj zo skoršieho zrušujúceho rozhodnutia žalovaného - je zrejmé, že bol zistený reťazec zdaniteľných obchodov, v ktorom subdodávatelia dodávateľských spoločností pre žalobcu daň na výstupe nepriznali a dodávateľské spoločnosti si daň odpočítali, čím došlo k podvodu a žalobca je s daňovým únikom spojený.
85. Podľa názoru žalovaného, rozhodnutia orgánov sú dostatočne odôvodnené, keď žalovaný dostatočne zrejme a určito vyjadril dôvod, ktorý ho viedol k nepriznaniu uplatneného práva na odpočet. Nesúhlasí preto s námietkou sťažovateľa, že napadnuté rozhodnutia by mali byť nepreskúmateľné. Žalovaný nesúhlasí ani s tým, že by sa sťažovateľ v podmienkach súdenej veci dozvedel až v rámci pojednávania na správnom súde, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet DPH bol daňový podvod. Žalovaný na pojednávaní pred správnym súdom potvrdil, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet DPH je účasť žalobcu na daňovom podvode. Išlo však o odpoveď žalovaného na otázku súdu.
86. Žalovaný zo všetkých vyššie uvedených dôvodov navrhol, aby najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť zamietol.

IV. Konanie na Najvyššom správnom súde Slovenskej republiky

87. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu, pričom jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.
88. 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. Pred rozhodnutím vo veci si k súdenej veci pripojil súdny spis vedený na Najvyššom správnom súde Slovenskej republiky v obdobnej veci tých istých účastníkov konania (sp. zn. 8Sfk/15/2024), keď predmetom konania v uvedenej veci je kasačný prieskum odkazovaného rozsudku správneho súdu (bod 6. tohto rozsudku).
89. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podané kasačné sťažnosti smerujú proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.
90. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačných sťažností, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybraná súvisiaca právna úprava

91. Podľa § 3 ods. 9 a 10 Daňového poriadku, správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Ustanovenia odsekov 1 až 9 sa primerane vzťahujú aj na Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) a Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“), ak postupujú podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.
92. Podľa § 24 ods. 2, 3 a 4 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. 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. 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.
93. Podľa § 47 písm. a) Daňového poriadku, protokol musí obsahovať názov a sídlo správcu dane.
94. Podľa § 68 ods. 3 (tretej vety) Daňového poriadku, správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie.
95. Podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku, odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.
96. Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.06.2019, na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu; pobočky daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy so súhlasom ministra financií Slovenskej republiky. Pobočka daňového úradu a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu.
97. Podľa § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.06.2019, daňový úrad vykonáva pôsobnosť v územnom obvode kraja, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.
98. Podľa § 5 ods. 1 zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, daňový úrad vykonáva svoju pôsobnosť v územnom obvode kraja, ak § 6 ods. 1 alebo osobitný predpis neustanovuje inak.
99. Podľa § 5 ods. 6 zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov možno zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta; pobočky daňového úradu a kontaktné miesta na návrh riaditeľa daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident.
100. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.
101. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení, 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.

VI. Právne posúdenie veci kasačným súdom

102. Skôr ako kasačný súd pristúpi k odôvodneniu jednotlivých námietok sťažovateľa, poukazuje na to, že tieto sťažovateľ formuloval kumulovane a čiastočne nekonzistentne, keď niektoré z námietok sa navzájom z vecného hľadiska prekrývajú, príp. boli formulované tak, že ich sťažovateľ vnímal ako nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku, avšak zároveň ako nesprávne právne posúdenie a pod. Najvyšší správny súd sa preto s podstatnými námietkami sťažovateľa v tomto odôvodnení vysporiada ucelene, t.j. tak, že na jednotlivé námietky bude reagovať celkovo (súhrnne).
103. Jednou z prvých námietok sťažovateľa bolo to, že správny súd nesprávne právne vyhodnotil vadu protokolu z daňovej kontroly (neuvedenie sídla správcu dane v protokole), keď túto považoval za formálnu, a preto napadnuté rozhodnutia orgánov verejnej správy nezrušil. To, že túto vadu protokol naozaj vykazuje pritom nie je sporné, keď toto skonštatoval aj správny súd.
104. Najvyšší správny súd už v minulosti vo vzťahu k rozhodnutiu vydaného vo vyrubovacom konaní akceptoval určité nedostatky, kedy napr. takéto rozhodnutie bolo vydané na hlavičkovom papieri pobočky správcu dane, avšak vydal ho správca dane.
105. Vo veci sp. zn. 10Sžfk/25/2018 najvyšší súd zosumarizoval právny názor krajského súdu vyslovený vo rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/111/2016-41 z 20. júla 2017 v znení opravného uznesenia č. k. 24S/111/2016-73 zo dňa 12. marca 2018: „Prvostupňové rozhodnutia sú na hlavičkovom papieri organizačnej zložky Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Zvolen. Samotné rozhodnutie ale je označené nadpisom „Rozhodnutie“ a za nadpisom v súlade s § 63 ods. 3 Daňového poriadku pokračuje záhlavie rozhodnutia označením orgánu, ktorý rozhodnutie vydal textom „Daňový úrad Banská

Bystrica na základe zákona č. 330/2011 Z. z. [.....] vydáva rozhodnutie:“, ďalej pokračuje výrok „Daňový úrad Banská Bystrica podľa § 68 ods. 5 a 6 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov určuje platiteľovi dane z pridanej hodnoty.....“. Rozhodnutia sú opatrené úradnou okrúhlou pečiatkou Daňového úradu Banská Bystrica so štátnym znakom. Z uvedeného je zrejmé, že prvostupňové rozhodnutia vydal správca dane Daňový úrad Banská Bystrica, preto nemohli obstáť námietky týkajúce sa nedostatku vecnej príslušnosti správcu dane.“, keď týmto záverom krajského súdu následne najvyšší súdu (ani v podobe obiter dictum) nič nevytkol.
106. Z uvedeného potom nepochybne vyplýva záver, že práve pri formálnych nedostatkoch aktu orgánu verejnej správy je potrebné skúmať intenzitu pochybenia (vady) a jej dopady na subjektívne práva účastníka konania. Tu potom kasačný súd poukazuje aj na ustálenú rozhodovaciu prax, podľa ktorej „Je neúčelné a nehospodárne formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech a za takýchto okolností platí, že nie každé porušenie procesného predpisu má za následok porušenie práv účastníka konania. Rovnako je možné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžo/255/2010, v ktorom tento vyslovil názor, že rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili sa formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka“ (R103/2011). Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje aj na právoplatný rozsudok Správneho súdu v Košiciach - č. k. PO-1S/100/2020-290 z 05. októbra 2023, podľa ktorého: „Uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky a zároveň neuvedenie adresy sídla správcu dane je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu. (...) Neuvedenie sídla správcu dane Daňového úradu Prešov preto nepredstavovalo taký nedostatok, ktorý by akýmkoľvek spôsobom poškodil žalobcu na jeho právach, či už v rovine hmotnoprávnej alebo procesnoprávnej, resp. ktorý by mu znemožnil jeho práva realizovať. Žalobca navyše v správnej žalobe žiadnu takúto skutočnosť ani netvrdil.“, keď s uvedeným názorom kasačný súd súhlasí a podporne naň poukazuje v súdenej veci.
107. Pozornosti kasačného súdu pritom neušlo, že v kasačnej sťažnosti sťažovateľ námietku o nedostatku sídla správcu dane formuloval vo vzťahu k protokolu z daňovej kontroly, ktorý sám osebe ani priamo do práv, právom chránených záujmov, resp. povinností daňového subjektu bez ďalšieho a priamo ani nevstupuje. Akokoľvek teda brojil sťažovateľ proti záverom správneho súdu, že absencia sídla správcu dane v protokole z daňovej kontroly nie je takou vadou, pre ktorú by bolo dôvodné zrušiť napadnuté rozhodnutia orgánov verejnej správy, tento záver správneho súdu vyhodnotil kasačný súd ako zákonný a správny.
108. Ak v tejto súvislosti sťažovateľ naznačil, že výklad správneho súdu, ktorý toto pochybenie akceptoval znamená, že zákonná úprava náležitostí protokolu z daňovej kontroly je zbytočná, tak s takýmto záverom kasačný súd nesúhlasí. Správny súd nevyslovil všeobecný záver, že náležitosti protokolu sú bezpredmetné, príp. že akékoľvek formálne vady protokolu z daňovej kontroly sú paušálne z právneho hľadiska irelevantné - ale s poukazom na súdenú, t. j. túto konkrétnu vec - uviedol, že predmetná vada nemala za následok také dopady na práva sťažovateľa, ktoré by odôvodňovali zrušenie rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktoré z tohto protokolu vychádzajú.
109. Z vyššie uvedených dôvodov potom najvyšší správny súd dospel k záveru, že uvedená námietka sťažovateľa je nedôvodná.
110. Najvyšší správny súd sa nestotožnil ani s tou námietkou sťažovateľa, v ktorej tento namietal, že správny súd nesprávne akceptoval ako zákonné to, že dokazovanie v súdenej veci prebiehalo aj v rámci vyrubovacieho konania. Poukázal na to, že daňová kontrola môže trvať maximálne jeden rok od jej začatia, keď práve v rámci nej má prebiehať dokazovanie. Naopak, dokazovanie vo vyrubovacom konaní musí byť - podľa sťažovateľa - viazané len na dôkazy, ktoré navrhne daňový subjekt. Opak predstavuje - podľa sťažovateľa - rozpor so zásadou zákonnosti a proporcionality.
111. Kasačný súd má za to, že správny súd aj túto právnu otázku posúdil správne. Neuviedol totiž, že dokazovanie vo vyrubovacom konaní je neobmedzené, príp. že sa jedná o pokračovanie daňovej kontroly a pod. Správny súd sa v bodoch 38. a 39. napadnutého rozsudku (k tomu pozri aj body 9. a 10. tohto rozsudku vyššie) sa jasne vysporiadal s tým, prečo bolo dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania - v podmienkach súdenej veci - zákonné. Sťažovateľovi jasne odôvodnil, prečo rozhodnutie najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 4Sžfk/10/2016 nie je na túto vec použiteľné (v tej veci vyrubovacie konanie fakticky nahradilo dokazovanie v daňovej kontrole, resp. mohlo byť vnímané ako jej neprípustné pokračovanie vo fáze vyrubovacieho konania), keď v súdenej veci takéto nedôvodné (neprípustné) excesívne dokazovanie vykonané nebolo.
112. Rovnako správny súd poukázal na judikát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (č. 18/2022 ZNSS, sp. zn. 1Sžfk/10/2020), z ktorého vyplýva, že aj kasačný súd pripúšťa realizáciu

dokazovania vo vyrubovacom konaní, avšak s definovanými limitmi, ktorých prekročenie v súdenej veci identifikované nebolo („Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly“).
113. Kasačná argumentácia sťažovateľa bola pritom k tejto námietke všeobecná, neadresná a týkala sa skôr všeobecného nesúhlasu s vykonaným dokazovaním v rámci vyrubovacieho konania. Sťažovateľ však neuviedol, prečo, resp. ktorý dôkaz vykonaný vo vyrubovacom konaní mal povahu excesívneho dôkazu, na základe čoho sa domnieva, že tomu tak bolo a prečo (a i.). V prípade, ak sám sťažovateľ rezignuje na konkrétnu argumentáciu, resp. dostatočnú konkretizáciu a špecifikáciu svojich námietok, nie je to správny súd, ako ani kasačný súd, kto má túto dohľadávať, resp. tvoriť.
114. Vzhľadom na to, že právne úvahy správneho súdu k prípustnosti dokazovania vo vyrubovacom konaní sú v napadnutom rozsudku v spojení s odkazovaným rozsudkom jasne odôvodnené, keď toto odôvodnenie zároveň reaguje priamo na podmienky (procesné a skutkové okolnosti) súdenej veci (k tomu pozri najmä bod 39. odkazovaného rozsudku) a aj vychádza z aktuálnej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom sťažovateľ zároveň nedostatočne špecifikoval (konkretizoval), prečo by tieto závery správneho súdu mali byť v konkrétnostiach súdenej veci nesprávne, kasačný súd vyhodnotil aj túto kasačnú námietku sťažovateľa ako nedôvodnú.
115. Podľa názoru najvyššieho správneho súdu je nedôvodná aj námietka sťažovateľa smerujúca k tomu, že orgány verejnej správy dôvody pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH v jeho veci kumulovali, a to tak, že takýmto dôvodom malo byť nesplnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie tohto práva a tiež účasť sťažovateľa na daňovom podvode. V tejto súvislosti sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že žalovaný až na ústnom pojednávaní v rámci konania pred správnym súdom mal vymedziť, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH v jeho veci mala byť účasť sťažovateľa na daňovom podvode.
116. Nie je úlohou kasačného súdu, aby v konkrétnostiach poukazoval na názory orgánov verejnej správy vyjadrené v jednotlivých rozhodnutiach, ale tvrdenie sťažovateľa, že žalovaný až na ústnom pojednávaní pred správnym súdom mal (prvýkrát) uviesť, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH v tejto veci mala byť účasť sťažovateľa na daňovom podvod, je v zjavnom rozpore s administratívnym spisom. Z uvedeného vyplýva, že sťažovateľ sa buď s rozhodnutiami orgánov verejnej správy dostatočne neoboznámil, príp. to, že ich právnej kvalifikácii veci orgánmi verejnej správy neporozumel.
117. Len príkladmo potom kasačný súd poukazuje napr. na str. 14 rozhodnutia žalovaného, kde tento uvádza: „HÍbkovou analýzou kontrolných výkazov zistil správca dane reťazec zdaniteľných obchodov, v ktorom subdodávatelia dodávateľských spoločností pre kontrolovaný daňový subjekt daň na výstupe nepriznali a neodviedli a dodávateľské spoločnosti si daň odpočítali, čím došlo k podvodu s daňou z pridanej hodnoty. Kontrolovaný daňový subjekt je s daňovým únikom na dani z pridanej hodnoty priamo spojený v zistenom dodávateľskom reťazci.“. Na tej istej strane rozhodnutia sa žalovaný následne venuje tzv. Axel Kittelovmu testu, špecifikuje, ako malo dôjsť k daňovému úniku v reťazci a pod. Žalovaný následne zhrnul (na str. 14, posledný odsek), že „Správca dane vyhodnotil zistené skutočnosti a dôkazy a konštatoval, že na základe objektívnych skutočností bola preukázaná existencia podvodného konania [...]“, na str. 15 následne doplnil, že „Zistený reťazec bol výsledkom podvodného konania, nie iba náhodného zlyhania.“ a pod. Obdobné závery pritom vyplývajú aj z rozhodnutia správcu dane, ktoré sú uvedené najmä na str. 46 prvostupňového rozhodnutia.
118. Z týchto dôvodov potom kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj tú kasačnú námietku sťažovateľa, ktorou namietal, že orgány verejnej správy kumulovali dôvody, na základe ktorých mu nebolo priznané právo na odpočítanie DPH, resp. že o tom, že týmto dôvodom má byť jeho účasť na daňovom podvode, sa mal dozvedieť od žalovaného až na ústnom pojednávaní pred správnym súdom. Táto námietka sťažovateľa nemá oporu v administratívnom spise a je s ním v zjavnom rozpore.
119. Vychádzajúc z uvedeného je potom nedôvodná aj tá námietka sťažovateľa, ktorou namietal, že správny súd nesprávne vyhodnotil (ako zákonný) postup orgánov verejnej správy, ktoré nevykonali niektoré ním navrhnuté dôkazy s cieľom preukázať splnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (k tomu pozri najmä body 49. až 52. vyššie).
120. Ako totiž správne uviedol aj sťažovateľ v kasačnej sťažnosti (a aj správny súd v odkazovanom rozsudku), pri preukazovaní daňového podvodu daňovému subjektu sa vychádza z toho, že hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočítanie DPH sú vo veci splnené (t. j. najmä nie je sporné, že tovar/služba, ktorá je predmetom dodávky, existuje a že dodávateľom bola iná zdaniteľná osoba - platiteľ DPH). Vzhľadom na to, že dokazovanie navrhnuté sťažovateľom - v uvedenom

rozsahu - malo smerovať k preukazovaniu splnenia hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie DPH - bol správny postup orgánov verejnej správy, ak tieto dôkazy (ako nepotrebné) nevykonali a nepochybil ani správny súd, ak tomuto postupu správnych orgánov nič nevytkol.
121. Je nesporné, že ak by dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH bolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok (čo však nie je prípad súdenej veci), vtedy by bolo opodstatnené meritórne skúmať, či bolo dôvodné vykonať dôkazy, ktoré navrhol daňový subjekt na preukázanie hmotnoprávnych podmienok (ak tieto správny orgán nevykonal). Ako je však uvedené vyššie, dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH v súdenej veci nebolo nepreukázanie splnenia tzv. hmotnoprávnych podmienok, ale účasť sťažovateľa na daňovom podvode, a preto nebolo dôvodné vykonávať dôkazy, ktoré smerovali k (ďalšiemu) preukazovaniu splnenia príslušných hmotnoprávnych podmienok. Z uvedeného dôvodu potom najvyšší správny súd vyhodnotil aj túto kasačnú námietku sťažovateľa ako nedôvodnú.
122. Nedôvodnou je potom aj námietka o tom, že sa správny súd nevysporiadal s jeho tvrdením o nedostatočnom zistení skutkových okolností vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie DPH (body 42. až 44. tohto rozsudku vyššie), keď dôvodom pre nepriznanie uvedeného práva nebolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok a naviac správny súd dostatočne v napadnutom rozsudku odôvodnil (v spojení s odkazovaným rozsudkom), prečo nebolo relevantné dopĺňať dokazovanie v uvedenom smere, a tým poskytol dostatočnú reakciu aj na námietku sťažovateľa, že skutkové okolnosti neboli dostatočne zistené. Ak totiž nešlo o okolnosti, ktoré museli byť ďalej zisťované a orgány verejnej správy považovali hmotnoprávne podmienky za splnené, skutkové okolnosti vo vzťahu k týmto predpokladom boli zistené dostatočne.
123. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že neprisvedčil ani všeobecnej námietke sťažovateľa, že napadnutý rozsudok správneho súdu nebol dostatočne odôvodnený. Naopak, napadnutý rozsudok (v spojení s odkazovaným rozsudkom) poskytuje vyčerpávajúcu odpoveď na všetky podstatné námietky sťažovateľa, ich rozsah aj kvalita je taká, že im kasačný súd nemôže nič podstatné vytknúť, a preto aj túto námietku sťažovateľa vyhodnotil ako nedôvodnú.
124. Najvyšší správny súd však v merite prisvedčil podstatnej časti námietok sťažovateľa, ktoré sa týkali najmä preukazovania, hodnotenia a napokon aj súvisiaceho odôvodnenia - splnenia podmienok vymedzených v tzv. Axel Kittel teste ako ustálených podmienok pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode.
125. Tu kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že rozhodnutie správcu dane reálne neobsahuje žiadne ucelené myšlienkové „pochody“, v ktorých by sa tento adresne venoval jednotlivým parciálnym testom relevantným pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie DPH z dôvodu účasti sťažovateľa na daňovom podvode. Je síce pravda, že na str. 46 rozhodnutia správcu dane je akýsi sumár jeho skutkových zistení a právnych záverov, tomuto však chýba adresnosť a konkrétnosť, a to minimálne vo vzťahu k parciálnym testom tzv. Axel Kittel testu (bod 18. tohto rozsudku vyššie). Naviac, i keď kasačný súd neprisvedčil záveru sťažovateľa, že rozhodnutie ako celok „kumuluje“ nepriznanie práva na odpočítanie DPH (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie), nie je možné opomenúť, že práve v časti, kde správca dane odôvodňoval nepriznanie práva na odpočet dane (z dôvodu účasti sťažovateľa na daňovom podvode), uviedol (str. 46) aj to, že „Správca dane má za to, že pri absencii dodávateľov tovaru na začiatku dodávateľsko-odberateľského reťazca jednoznačne nemohlo dôjsť k jeho dodaniu...“, čím indikoval skôr pochybnosť vo vzťahu k dodaniu tovaru (a tým pochybnosť vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH). Odôvodnenie správcu dane sa potom v tomto smere javí ako neúplné a čiastočne zmätočné, pričom kasačný súd na túto skutočnosť poukazuje bez ohľadu na to, že vady odôvodnenia rozhodnutia orgánov verejnej správy v uvedenom zmysle sťažovateľ nenamietal (ako to uviedol aj správny súd v odkazovanom rozsudku), keď vec sa v súlade s výrokom tohto rozsudku vracia na ďalšie konanie žalovanému.
126. Odkazujúc na bod 125. vyššie je zrejmé, že kasačný súd sa stotožnil s názorom správneho súdu uvedeným v bode 43. odkazovaného rozsudku, podľa ktorého odôvodnenie otázok relevantných pre preukázanie podmienok pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH v súdenej veci je „na samotnej hranici preskúmateľnosti“. Toto pritom „kompenzoval“ správny súd akousi vlastnou analytickou činnosťou, keď skutočnosti relevantné pre posúdenie veci abstrahoval z rozhodnutí (ako celku) a na ich základe následne dospel k záveru, že rozhodnutia orgánov verejnej správy nie sú nezrozumiteľné. V tejto súvislosti však zároveň doplnil, že nedostatočné odôvodnenie sťažovateľ v žalobe ani nenamietal.
127. K tomu najvyšší správny súd vo všeobecnej rovine uvádza, že je nežiaducim javom to, keď správny súd (alebo kasačný súd) musí - v rámci rozhodnutia orgánu verejnej správy - dohľadávať, príp. dodatočne interpretovať argumentáciu, ktorá je pre vec podstatná a suplovať tak činnosť orgánov verejnej správy. Rozhodnutia orgánov verejnej správy, a to osobitne, keď sa účastníkom konania nejaké

právo nepriznáva, príp. sa im ukladá nejaká povinnosť, musia vykazovať vysokú mieru presvedčivosti, konkrétnosti/adresnosti a zároveň musia spĺňať relevantné kritériá formálnej a vecnej ucelenosti. Tak, ako už kasačný súd neraz uviedol v rámci svojej rozhodovacej činnosti, podstatným nie je rozsah rozhodnutia, ale adresnosť reakcií správneho orgánu na zákonné predpoklady pre priznanie alebo nepriznanie určitého subjektívneho práva, resp. pre uloženie nejakej povinnosti. Takáto adresnosť reakcie správnych orgánov musí byť, samozrejme, na adekvátnej úrovni aj vo vzťahu k námietkam a návrhom účastníka konania.
128. Bez ohľadu na to, že v súdenej veci sa sám správny súd pokúsil nahradiť činnosť orgánov verejnej správy a poukázať na dôvody, ktoré preukazujú splnenie podmienok pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH z dôvodu podvodu (k tomu pozri bod 22. tohto rozsudku vyššie), kasačný súd sa s touto sumarizáciou - a to aj vzhľadom na to, že táto vyplýva v naznačenom znení aj z rozhodnutí orgánov verejnej správy ako dôvody pre preukázanie splnenia podmienok sťažovateľa na daňovom podvode - po vecnej stránke nestotožnil.
129. V prvom rade - v zhode s námietkou sťažovateľa v žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti - nekontaktnosť dodávateľov daňového subjektu v čase daňovej kontroly nemôže byť relevantným parametrom v súvislosti s činnosťou týchto spoločností v čase, keď s nimi obchodoval sťažovateľ (k tomu pozri bod 22., I. vyššie v tomto rozsudku). Jeho vedomosť alebo prijímané preventívnych opatrenia je potrebné skúmať a hodnotiť spätne - t. j. k času, kedy sa zdaniteľné obchody mali realizovať. K tomuto časovému úseku pritom kasačný súd kvalifikované a ucelené úvahy orgánov verejnej správy v rozhodnutiach neidentifikoval. Obdobne, pre účely preukazovania podmienok pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH z dôvodu účasti sťažovateľa na daňovom podvode, sa javí - v predloženom znení odôvodnení rozhodnutí orgánov verejnej správy - ako nedostatočný, resp. zmätočný aj argument o nedostatku ekonomického, personálneho a materiálneho zabezpečenia dodávateľa (bod 22., II. tohto rozsudku vyššie). Oba tieto argumenty sú totiž primárne relevantné v prípade, keď sa právo na odpočítanie DPH nepriznáva z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok pre takýto úkon.
130. Správca dane tieto okolnosti jednoznačne a nezameniteľne ako okolnosti preukazujúce vedomosť, resp. nedostatočnú starostlivosť sťažovateľa pri overovaní svojich obchodných partnerov nevymedzil (k tomu pozri najmä str. 40 až 46 prvostupňového rozhodnutia). V tomto kontexte kasačný súd poukazuje najmä str. 41 a 42 prvostupňového rozhodnutia, kde sa správca dane venoval tomu, či sťažovateľ mohol a mal vedieť, že sa zúčastňuje podvodného reťazca, resp. mal hodnotiť relevanciu ním prijatých preventívnych opatrení, keď reakcia správcu dane na tieto právne predpoklady pre nepriznanie práva na odpočet dane je všeobecná a predstavuje skôr súbor odkazov na rozhodovaciu prax najvyššieho súdu.
131. Na strane druhej, čiastočne sa týmto otázkam adresne venoval žalovaný - a zrejme z jeho záverov vychádzal aj správny súd - keď tento najmä str. 18 svojho rozhodnutia - uviedol, že nebolo preukázané, že dodávatelia sťažovateľa disponujú „ekonomickými, personálnymi a materiálno-technickými prostriedkami na to, aby zabezpečili fakturované zdaniteľné plnenie“ a obdobne uviedol, že bol „spochybnený aj skutočný výkon obchodnej činnosti daňových subjektov zapojených do reťazca“.
132. Uvedené argumenty orgánov verejnej správy, resp. správcu dane by mohli byť podstatné, ak by právo na priznanie práva na odpočítanie DPH bolo sťažovateľovi odmietnuté na nesplnení hmotnoprávnych podmienok, čo však z rozhodnutí orgánov verejnej správy nevyplýva. Ako však správne poukázal správny súd, keďže pri daňovom podvode sa predpokladá, že hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočet dane splnené boli (a teda nie je rozporovaná ani dodávka tovarov, resp. služieb ako zdaniteľného obchodu), vyššie spomenuté parciálne závery žalovaného, resp. správneho súdu ustupujú - ako dôkaz o vedomosti sťažovateľa o podvodnom konaní - do úzadia. Tým kasačný súd netvrdí, že sú bez ďalšieho irelevantné a nepoužiteľné aj v kontexte preukazovania účasti na daňovom podvode (najmä v spojení s ďalšími dôkazmi a indíciami), čo sa však v rozsahu aktuálneho odôvodnenia týchto otázok, a to najmä v kontexte kvality ich odôvodnenia, kasačnému súdu javí ako nedostatočné, čo sekundárne vyvoláva stav pochybnosti o tom, či podmienky tzv. Axel Kittel testu boli v súdenej veci splnené, resp. dostatočne preukázané, na čo nadväzuje výrok tohto rozsudku.
133. Podľa najvyššieho správneho súdu je potom bez väčšieho významu, že sťažovateľ kvalitu odôvodnenia rozhodnutí orgánov verejnej správy v súvisiacich otázkach explicitne nenapadol, keďže v správnej žalobe (ako aj v kasačnej sťažnosti) brojil primárne proti celkovému záveru, že by v súdenej veci bol vôbec preukázaný samotný daňový podvod, resp. jeho účasť na alebo vedomosť o daňovom podvode. Analogicky brojil aj proti záverom, že by neprijal dostatočné opatrenia, ktorými mohol účasti na daňovom podvode predísť. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že prieskum vecnej relevancie okolností preukazujúcich existenciu splnenia podmienok pre nepriznanie práva na odpočet DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode sa odvíja, resp. je priamoumerná samotnej (formálnej) kvalite odôvodnenia súvisiacich právnych otázok zo strany orgánov verejnej správy v ich

rozhodnutí. Ak teda aj sťažovateľ výslovne nenamieta v správnej žalobe kvalitu odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy v otázke tzv. Axel Kittel testu, resp. jeho zložiek, avšak meritórne namietne to, že tak, ako splnenie tohto testu prezentoval správny orgán v odôvodnení svojho rozhodnutia, nepreukazuje jeho účasť na daňovom podvode (čo aj v ďalšom konkretizuje), toto je možné vnímať aj ako námietku vo vzťahu k odôvodneniu tejto otázky. Inými slovami povedané, námietka nepreukázania účasti daňového subjektu na daňovom podvode - v závislosti od jej konkrétnosti - môže v sebe subsumovať aj námietky sťažovateľa vo vzťahu k samotnému odôvodneniu súvisiacich právnych otázok, ktoré - naviac z hľadiska dôkazného bremena - preukazuje orgán verejnej správy.
134. Pozornosti kasačného súdu v súvislosti s touto námietkou sťažovateľa (jeho účasť na daňovom podvode) neušlo, že sťažovateľ v správnej žalobe (str. 11 správnej žaloby), ako aj v kasačnej sťažnosti tvrdil, že už v konaní pred správnymi orgánmi navrhol vykonať dôkazy, ktoré však vykonané neboli, a ktoré mohli preukázať, že v rozhodnom čase nemohol mať vedomosť o daňovom podvode, resp. že prijal dostatočné preventívne opatrenia v súvislosti so svojimi dodávateľmi. Správny súd pritom v bode 58. odkazovaného rozsudku nevyvrátil žalobný bod sťažovateľa, že o vykonanie dôkazov viažucich sa k jeho údajného podvodnému konania - v súvislosti s jeho dodávateľmi - žiadal a ani sa výslovne nevyjadril k tomu, či bol zákonný postup správnych orgánov, ak takéto dokazovanie nevykonali. Naopak, správny súd poskytol príkladmo návrh toho, čo mal a mohol sťažovateľ vykonať (overenie sídla a skutočného predmetu činnosti dodávateľa).
135. V tomto kontexte kasačný súd poukazuje napr. na bod 10. a bod 12. odvolania sťažovateľa proti rozhodnutiu správcu dane, kde tento odkazoval na svoje skoršie návrhy na vykonanie dokazovania (napr. návrh na vykonanie dôkazov - registrové spisy dodávateľa). Tu potom kasačný súd prisvedčil sťažovateľovi, že rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ako ani rozhodnutie žalovaného jednoznačne, vyčerpávajúco, resp. adresne nereagujú na tieto dôkazné návrhy sťažovateľa; neuvádzajú, či takéto návrhy naozaj riadne formuloval, v akom rozsahu, ako sa s nimi orgány verejnej správy vysporiadali, prečo boli alebo neboli tieto návrhy dôvodné vo vzťahu k preventívnym opatreniam daňového subjektu a pod.
136. Správny súd ako tretí dôvod svedčiaci o tom, že sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že participuje na daňovom podvode, resp. mal byť obozretnejší v rámci obchodovania uvádza, že jeho priame dodávateľské spoločnosti spájala osoba jedného konateľa (k tomu pozri bod 22., III. tohto rozsudku). Personálne prepojenie medzi dodávateľskými spoločnosťami nepochybne môže byť jednou z okolností naznačujúcich riziko účasti na podvodnom konaní a potrebu ostražitejšieho prístupu zo strany odberateľa (sťažovateľa), ak chce s takýmito subjektmi daňový subjekt obchodovať, avšak konštatovanie správneho súdu o najnižšej prípustnej kvalite odôvodnenia rozhodnutí orgánov verejnej správy spolu so všeobecným konštatovaním - samo osebe a bez ďalšieho - o tom, že dodávateľské spoločnosti mali jedného konateľa, sa z hľadiska preukázania podmienok pre nepriznanie práva na odpočet DPH z dôvodu daňového podvodu javí ako nepostačujúce a málo presvedčivé. Táto informácia by nepochybne mohla byť relevantná, ak by zároveň bola primerane vložená do časového a skutkového kontextu, a to adresne vo vzťahu k sťažovateľovi a jeho vedomosti o daňovom podvode, resp. preventívnych opatrení, ktoré mal uskutočniť, aby na nich neparticipoval.
137. Obdobne to platí aj vo vzťahu k záveru správneho súdu, že neštandardnosťou obchodovania sťažovateľa malo byť aj to, že tento od kredibilných dodávateľov (majúcich webstránky a e-shopy) odoberal „zlomkové množstvo“ tovaru (aj z hľadiska ich hodnoty) v porovnaní s deklarovaným dodávateľom z obchodov, ktoré sú predmetom tohto konania (bod 22, IV. tohto rozsudku). Kasačný súd v tejto súvislosti najmä dopĺňa, že v rozhodnutiach orgánov verejnej správy (rozhodnutie správcu dane - najmä str. 27 až 49, resp. rozhodnutie žalovaného - str. 17 až 22) neidentifikoval jednoznačný právny, resp. skutkový záver, podľa ktorého určujúcim znakom (neštandardnosť obchodovania sťažovateľa) malo byť to, že od kredibilných dodávateľov kupoval tovar v „zlomkovom množstve“ v porovnaní s deklarovaným dodávateľom. Aj keby tomu tak bolo, podľa názoru kasačného súdu, všeobecný záver zameraný na objemy nakupovaného tovaru (od jednotlivých dodávateľov) nemusí sám osebe a bez ďalšieho znamenať, že ide o prvok neštandardného obchodovania (ako to naznačil správny súd, príp. orgán verejnej správy- str. 9 rozhodnutia žalovaného). Táto informácia v spojení napr. s časovým odstupom medzi jednotlivými nákupmi, tovarom, ktorý sa nakupoval a pod., takýmto údajom vzbudzujúcim podozrenie však už nepochybne môže byť.
138. Kasačný súd preto dospel k záveru, že dôvodná je kasačná námietka sťažovateľa, v ktorej tento namietal, že sa správne orgány nevysporiadali s jeho návrhmi na doplnenie dokazovania, a to aj vo vzťahu ku skutočnostiam relevantným pre záver o jeho účasti na daňovom podvode (k tomu pozri napr. bod 16. kasačnej sťažnosti), resp. o tom, že nemal a nemohol mať vedomosť o účasti na daňovom podvode (k tomu pozri najmä bod 17. kasačnej sťažnosti). Rovnako je podľa kasačného

súdu predčasný, resp. nedostatočne odôvodnený (a preto pre účely tohto kasačného konania aj nesprávny) právny záver orgánov verejnej správy, o vedomosti sťažovateľa na daňovom podvode. Dôvody identifikované orgánmi verejnej správy ako dôvody relevantné pre účely tzv. Axel Kittel testu budú musieť byť v ďalšom konaní v rámci rozhodnutia vo veci, podrobne overené, hodnotené a následne jasne, jednoznačne a nezameniteľne vymedzené, aby sa dosiahol relevantný stupeň konkrétnosti záverov orgánu verejnej správy v súvislosti s daňovým podvodom (ak pôjde o právny dôvod, na základe ktorého daňovému subjektu nebude priznané právo na odpočítanie DPH). Ak pri realizácii úkonov podľa predchádzajúcej vety správny orgán poukáže na okolnosti, ktoré sú inak okolnosťami dopadajúcimi na hmotnoprávne podmienky priznania práva na odpočítanie DPH, jednoznačne uvedie, pre aký záver sú tieto konštatovania relevantné v súdenej veci (vo vzťahu k daňovému podvodu) a ku ktorej zložke tzv. Axel Kittel testu sa tento záver viaže a ako (k tomu pozri bod 18. tohto rozsudku vyššie). Tu pritom príkladmo poukazuje kasačný súd na bod 125. tohto odôvodnenia, v ktorom citoval názor správcu dane spočívajúci v tom, že už na začiatku obchodného reťazca, v ktorom malo dôjsť k sporným zdaniteľným obchodom, chýbal dodávateľ tovaru, a preto „jednoznačne nemohlo dôjsť k jeho dodaniu“, príp. k tomu, že je sporná skutočná obchodná činnosť dodávateľov v reťazci (bod 131. tohto rozsudku), čo by v takomto znení a izolovane mohlo naznačovať nesplnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie DPH. Naopak, sťažovateľ namietal, že od deklarovaného dodávateľa (predmet konania) nakupoval tovar lacnejšie ako od iných dodávateľov (k tomu pozri napr. bod 68. tohto rozsudku vyššie), keď cena tovaru výraznejšie nižšia ako bežná trhová cena, môže byť jedným z indikátorov daňového podvodu (pozn.: kasačný súd túto okolnosť v súdenej veci neskúmal a ani netvrdí, že tomu tak v súdenej veci, ale poukazuje na to z dôvodu, že vec sa vracia na ďalšie konanie žalovanému).
139. Len pre úplnosť je potrebné dodať, že kasačný súd sa nestotožnil s námietkou sťažovateľa, že v prípade absencie konkrétneho katalógu opatrení, ktoré by určovali, čo má daňový subjekt realizovať v rámci verifikácie svojich dodávateľov (aby predišiel účasti na daňovom podvode), nie je možné pripísať na ťarchu daňového subjektu jeho prípadnú účasť na takomto podvode. Takýto všeobecný (taxatívny) katalóg (osobitne, ak by mal byť vytvorený orgánmi verejnej správy) sa javí ako neúčelný, keďže okolnosti vyvolávajúce možné podozrenie z účasti na daňovom podvode a nadväzujúce verifikačné úkony, ktoré je možné od daňového subjektu v konkrétnej veci predpokladať, budú v praxi vždy vykazovať veľkú mieru variability, a preto budú musieť byť aj individuálne posudzované. V uvedenom kontexte je potom potrebné vnímať aj všeobecný odporúčací názor správneho súdu vyjadrený v napadnutom rozsudku, podľa ktorého mal sťažovateľ overiť sídlo svojich dodávateľov a skutočný predmet ich činnosti (bod 58. odkazovaného rozsudku).
140. Napokon, podľa názoru najvyššieho správneho súdu je aj úvahu správneho súdu o tom, že sťažovateľ mohol obchodovať aj s iným dodávateľom ako sú sporní dodávatelia (bod 58. odkazovaného rozsudku, posledná veta), potrebné interpretovať tak, že ak by sa pri určitých dodávateľoch preukázalo, že obchodovanie s nimi by mohlo viesť k participácii na daňovom podvode (zo strany odberateľa - sťažovateľa), následkom riadne vykonaných preventívnych opatrení by v takomto prípade mohlo, resp. malo byť aj to, že daňový subjekt by príslušné tovary a služby obstaral od iných dodávateľov, pri ktorých by takéto riziko neexistovalo (ak by chcel predísť následkom s tým spojenými).
141. Záverom kasačný súd dopĺňa, že týmto rozsudkom nevyslovuje právne záväzný názor, že sťažovateľovi má byť priznané právo na odpočítanie DPH, resp. že vo veci samej musí orgán verejnej správy dospieť k záveru, že sťažovateľ neparticipoval na daňovom podvode, ako ani to, že - v prípade nepriznania práva na odpočítanie DPH - nemôže byť právnym základom aj iná skutočnosť (k tomu pozri napr. bod 125., bod 138., posledná veta - tohto rozsudku), a preto nie je vylúčené, aby v ďalšom konaní žalovaný, príp. správca dane (podľa toho, aký procesný postup zvolí žalovaný po vrátení veci), dospeli k identickému výroku/záveru ako tomu bolo v tomto konaní.
142. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov dospel kasačný súd k potrebe zmeny kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku správneho súdu (v spojení s odkazovaným rozsudkom) a zmenou výroku napadnutého rozsudku rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, keď dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná (§ 462 ods. 2 SSP). V rámci ďalšieho konania sú orgány verejnej správy viazané právnymi názormi kasačného súdu, v súlade s nimi budú v ďalšom konať a rozhodnú vo veci samej.
143. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 SSP, keď sťažovateľ - vzhľadom na výrok tohto rozsudku - bol v konaní úspešný, a preto mu patrí náhrada trov konania pred správnym súdom, ako aj náhrada trov kasačného konania, o ktorých najvyšší správny súd rozhodol podľa § 467 ods. 2 SSP. O výške trov rozhodne správny súd samostatným rozhodnutím (§ 175 ods. 2 SSP).

144. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.