Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	3Sfk/32/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8022200602
Dátum vydania rozhodnutia:	29. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Katarína Benczová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:8022200602.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. v právnej veci žalobcu: Ing. Jozef Pribula, bytom D. XXX, XXX XX D., IČO: 34 812 296, zastúpený advokátom: JUDr. Marek Radačovský, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102582267/2022 zo dňa 19. septembra 2022, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-1S/72/2022-218 zo dňa 23. januára 2024, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-1S/72/2022-218 zo dňa 23. januára 2024 mení tak, že rozhodnutie č. 102582267/2022 zo dňa 19. septembra 2022 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.
II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania
1. Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa (ďalej len „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až september 2016 a november 2016, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 102927655/2019 zo dňa 18. decembra 2019 (ďalej len „protokol“). Správca dane na základe protokolu a výsledkov vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 100370028/2021 zo dňa 3. marca 2021, ktoré bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 101722910/2021 zo dňa 13. septembra 2021.
2. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100583808/2022 zo dňa 24. marca 2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým za zdaňovacie obdobie január 2016 znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie január zo sumy 3 592,06 eur na sumu 600,58 eur a vyrubil mu daň v sume 2 991,48 eur. Žalovaný rozhodnutím č. 102582267/2022 zo dňa 19. septembra 2022 (ďalej len „žalované rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.
3. V predmetnej veci správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 21011601 s dátumom vyhotovenia 21.01.2016, základ dane 14 957,40 eur, DPH v sume 2 991,48 eur vystavenej spoločnosťou ELCOM - KE s. r. o. Košice, IČO: 36 631 400 s určeným predmetom fakturácie - materiál.
4. Popri vyvrátení dôvodnosti námietok vzťahujúcich sa k tvrdených procesným pochybeniam správcu dane bolo rozhodnutie založené na závere o preukázaní existencie podvodného konania spočívajúceho v úmyselnom porušovaní princípu neutrality DPH realizovanom prostredníctvom opísaného konania deklarovaných dodávateľských spoločností ELCOM - KE s. r. o, EU trade spol. s r. o. a EM Slovakia spol. s r. o., pričom dodávateľský reťazec bol cielene nastavený tak, že zakrýval daňový podvod, a

využíval na to zmiznutých obchodníkov, osoby konateľov a spoločníkov, ktorých účasť na transakcii je nepreukázaná. Žalovaný zdôraznil, že správcovi dane sa nepodarilo bývalého konateľa troch dodávateľských spoločností, ktoré následne zanikli zlúčením a následným dobrovoľným výmazom z obchodného registra, pána Erika Mazúcha predvolať a ani predviesť a vypočuť. Správcom dane bol spochybnený skutočný výkon obchodnej činnosti subjektov zapojených do reťazca.
5. Dodávateľom pre spoločnosť ELCOM - KE s. r. o. v období január 2016 mala byť spoločnosť Sagud s. r. o., ktorá zanikla dobrovoľným výmazom k 17.05.2016. Správca dane tiež zistil, že žalobca nakupoval tovar na svoju činnosť aj od iných domácich dodávateľov, ktorí sa zaoberajú reálnym obchodom so sporným tovarom. Majú e-shopy, tovar propagujú aj na internete. Napriek tomu títo dodávatelia participovali na obchodoch žalobcu len v zlomkových množstvách a neznáme spoločnosti, vrátane ELCOM - KE s. r. o., boli hlavní dodávatelia.
6. Správca dane vypočul k dodávkam tovaru od deklarovaného dodávateľa zamestnancov a živnostníkov pracujúcich pre žalobcu - pána T. I., U. P. J. U. Š.. Všetci títo svedkovia síce potvrdili dodanie tovarov, avšak nevedeli uviesť, kto mal predmetné tovary žalobcovi dodávať. Od ďalších výsluchov svedkov správca dane upustil z dôvodu epidemiologickej situácie a dostatočnosti zistených informácií z predchádzajúcich výsluchov.
7. Žalovaný a správca dane vyhodnotili vykonané dokazovanie tak, že v obchodnom reťazci dodávok tovaru pre žalobcu došlo k daňovému podvodnému konaniu. Daňový únik bol realizovaný prostredníctvom dodávateľskej spoločnosti ELCOM - KE s. r. o., ktorá následne zanikla.
8. V neprospech tvrdení žalobcu o tom, že deklarovaní dodávatelia boli skutočnými dodávateľmi, svedčia podľa žalovaného zistenia, že pán Mazúch a ani žiadne osoby vystupujúce za deklarovaných dodávateľov nevstúpili v preverovaných zdaňovacích obdobiach do závodu VOLKSWAGEN SLOVAKIA, a. s., pričom žalobca tvrdil, že deklarovaný tovar od týchto dodávateľov mal byť prebraný v areáli tohto závodu.
9. Žalovaný dal do pozornosti, že nie je v rozpore s právom Európskej únie vyžadovať od daňového subjektu, aby prijal všetky opatrenia, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Zodpovedný podnikateľ musí mať vedomosť nielen o obchode, ale aj o svojich obchodných partneroch. Prípadné rizikové správanie obchodných partnerov daňového subjektu nemôže ísť podľa názoru žalovaného na úkor štátneho rozpočtu. Podľa názoru žalovaného žalobca musel a ak nevedel, tak s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť, že sa zapája do reťazca podozrivých transakcií, s ktorými môže byť spojený daňový podvod.
II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie
10. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (právny predchodca Správneho súdu v Košiciach) a žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.
11. Žalobca namietal nezákonnosť protokolu z dôvodu, že v ňom nie je obsiahnuté sídlo správcu dane, ale len jeho pobočky, nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nevysporiadanie sa s podstatnými a zásadnými odvolacími námietkami žalobcu, neprípustnosť vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní nad rámec návrhov daňového subjektu (s odkazom na rozhodnutie NS SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016 zo dňa 3. októbra 2017) či opakovania dôkazov, ktoré boli vykonané počas daňovej kontroly, nevykonanie dôkazov, ktoré navrhoval - miestne zisťovanie a výsluch svedkov, ktorí by preukázali existenciu a spracovanie materiálneho plnenia, ako aj jeho dodanie deklarovanými dodávateľmi, nesprávne právne posúdenie. Žalobca zastával názor, že predložil a navrhol množstvo dôkazov, ktoré boli spôsobilé preukázať splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Správca dane a žalovaný tieto dôkazy však nevykonali, čím mu znemožnili uniesť jeho dôkazné bremeno.
12. Pokiaľ žalovaný vyčítal žalobcovi, že jeho dodávateľ je nekontaktný, nekomunikuje so správcom dane a nevedie účtovníctvo, žalobca kontroval, že v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení nemal jeho obchodný partner žiadne nedoplatky voči finančnej správe a ani žiadnym inštitúciám. Jeho nekontaktnosť takmer rok po uskutočnení plnení nemôže byť kladená žalobcovi na ťarchu, z tohto dôvodu sú nerelevantné aj prípadné zmeny vo vlastníctve či existencia obchodného partnera po uskutočnení zdaniteľných obchodov. Rovnako nemožno žalobcovi klásť na ťarchu to, že v inom, žalobcovi neznámom, obchodnom vzťahu jeho dodávateľov nemalo dôjsť k preukázaniu existencie tovaru.
13. Ak žalovaný a správca dane vyčítajú žalobcovi účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, tak podľa jeho názoru nepreukázali vedomosť žalobcu o takomto podvodnom konaní. Dôkazné bremeno v tomto smere je práve na žalovanom a správcovi dane. Žalobca preukázal primerané preventívne opatrenia, ktoré v obchodnom vzťahu prijal (overil si svojho dodávateľa, tento nemal nedoplatky voči správcovi dane, zdravotným poisťovniam, sociálnej poisťovni a existoval súlad konajúcej

osoby s údajmi v obchodnom registri). Skutočnosť, či žalobcov obchodný partner mal alebo nemal materiálne a personálne vybavenie na realizáciu dodaní, nemôže byť kladená žalobcovi za vinu. Žalobca zdôraznil, že mu nie je zrejmé, z čoho žalovaný vyvodzuje jeho vedomosť o účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.
14. Správny súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. PO-1S/72/2022-218 zo dňa 23. januára 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu zamietol, účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania.
15. V odôvodnení rozhodnutia, vypracovanom postupom predvídaným ust. § 140 zák. č. 162/2015 Z. z. uviedol nasledovné:
„5. Správny súd v Košiciach ako príslušný správny súd už prejednal v inom konaní totožnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, a to v konaní vedenom pod sp. zn. PO-1S/79/2022 zo dňa 09.11.2023, v ktorom išlo o určenie rozdielu v sume 14 162,80 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2016, t. j. nepriznanie nadmerného odpočtu v sume 8 584,85 eur a vyrubenie dane žalobcovi v sume 5 577,95 eur, pričom pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tak za mesiac január 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

6. Žalobné body a ich formulácia v oboch súdnych konania nevykazujú vzájomnú odlišnosť. Z hľadiska posudzovania žalobných bodov platí, že procesný postup pri správe daní týkajúci sa zdaňovacieho obdobia júl 2016 bol zhodný s procesným postupom ako pri zdaňovacom období január 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.

7. Správny súd poukazuje na rozsudok č. k. PO-1S/79/2022-195 zo dňa 09.11.2023 správneho súdu, z ktorého odôvodnením sa s poukazom na totožné žalobné body žalobcu v tomto konaní v celom rozsahu stotožnil a zakladá ho do súdneho spisu.

8. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že rozdielom v prejednávanej veci oproti veci rozhodnutej je výlučne len zdaňovacie obdobie, faktúry a dodávateľ, kde v prejednávanej veci sa jedná o zdaňovacie obdobie január 2016 a faktúru dodávateľa ELCOM - KE, s.r.o., a vo veci rozhodnutej sa jedná o zdaňovacie obdobie júl 2016 a faktúry dodávateľa EU trade, spol. s r.o., súd tak ako to vyplýva z citovaného ustanovenia § 140 SSP, poukazuje na rozsudok Správneho súdu v Košiciach sp. zn. PO-1S/79/2022 zo dňa 09.11.2023 a na odôvodnenie v ňom obsiahnuté, s ktorým sa stotožňuje a na ktorý poukazuje.

9. Správny súd v tejto súvislosti považuje za potrebné uviesť k odôvodneniu bodu 54 rozsudku Správneho súdu v Košiciach sp. zn. PO-1S/79/2022 zo dňa 09.11.2023 nasledovné. Žalobca v prejednávanej veci obchodoval s dodávateľom ELCOM - KE, s.r.o. v januári 2016, a s dodávateľom EU trade, spol. s r.o. až následne po tejto obchodnej transakcii. Avšak aj napriek konštatovaniu v bode 51 citovaného rozsudku, nie je okolnosť, že žalobca obchodoval následne s EU trade, spol. s r.o. úplne bez významu, nakoľko sa jedná o skutočnosť, na ktorú mal žalobca priamy vplyv. Tiež následne obchodoval s dodávateľom EM Slovakia spol. s r.o., z čoho možno usúdiť, že takýto model obchodovania žalobca s pánom Mazuchom plánoval.

10. Správny súd sa taktiež stotožňuje s argumentáciou uvedenou v bode 42 odôvodnenia rozsudku Správneho súdu v Košiciach sp. zn. PO-1S/79/2022 zo dňa 09.11.2023, až na odlišný dátum vydania zrušujúceho rozhodnutia žalovaného č. 101722910/2021 zo dňa 13.09.2021,ktorým zrušil rozhodnutie správcu dane č. 100370028/2021 zo dňa 03.03.2021, ktoré rozhodnutia sa týkajú prejednávanej veci.

11. Správny súd nepovažuje rozhodnutie žalovaného za nezrozumiteľné, keďže je možné z neho vyvodiť správnu úvahu a právny záver, ku ktorému žalovaný dospel, a na základe ktorého neuznal žalobcovi nadmerný odpočet dane.“
III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde
16. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení

neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadal zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správnemu súdu na ďalšie konanie.
17. V prvom rade namietal porušenie práva na spravodlivý proces v dôsledku toho, že napadnutý rozsudok namiesto zodpovedania legitímnych a elementárnych právnych otázok nastolených žalobou, obsahuje len množstvo citácií konštatovaní poukazujúcich na konanie, ktoré pred správnym súdom prebiehalo vo vzťahu k namietanému správnemu konaniu.
18. Podľa názoru sťažovateľa napadnutý rozsudok je nedostatočne odôvodnený, nakoľko neobsahuje odpovede na zásadné otázky konania. Zároveň namietal, že správny súd v predmetnej veci nesprávne právne posúdil vady protokolu (nie je uvedené sídlo správcu dane, ale len jeho pobočky). V otázke prípustnosti vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní sa podľa názoru sťažovateľa správny súd odklonil od rozhodovacej činnosti kasačného súdu reprezentovanej rozhodnutím sp. zn. 4Sžfk/10/2016 zo dňa 3. októbra 2017. Sťažovateľ opätovne namietol zákonnosť nevykonania ním navrhovaných dôkazov - najmä výsluchov svedkov, miestneho zisťovania a vyžiadaním zoznamu daňových dlžníkov, dlžníkov Sociálnej poisťovne, dlžníkov zdravotných poisťovní, register účtovných závierok. Odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu vidí sťažovateľ tiež v odklone od rozhodnutia veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18. mája 2021.
19. Podľa názoru sťažovateľa v predmetnej veci žalovaný a správca dane založili svoje rozhodnutia jednak na tvrdenom nepreukázaní hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane a sekundárne na účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Takýto spôsob kumulácie nie je podľa sťažovateľa prípustný.
20. K záverom vo vzťahu k účasti na podvodnom reťazci sťažovateľ zopakoval svoju argumentáciu, že preverením dostupných registrov dlžníkov a obchodného registra vykonal všetky potrebné preventívne úkony. Rovnako tým, že mal aj iných obchodných partnerov, vedel porovnávať ich ceny a v tomto smere nebol zistený žiadny exces. S obchodnými partnermi mal uzatvorené tiež písomné zmluvy. Je to práve správca dane a žalovaný, ktorí neprodukovali ani jeden dôkaz, že by sa žalobca vedome zúčastnil akéhokoľvek podvodného konania. Závery správneho súdu o podozrivých okolnostiach prípadu sú arbitrárne, keďže skutočnosti, ktoré sú voči nemu zohľadňované nemajú s obchodným reťazcom časovú a ani vecnú súvislosť, pričom sťažovateľ disponuje dodaným tovarom. Sťažovateľ nemal dôvod skúmať ďalšiu ekonomickú činnosť dodávateľa a jeho subdodávateľov, ich personálne a materiálne zabezpečenie. Skutočnosť, že dodávatelia mali rovnakého konateľa žiadnym spôsobom tiež nemôže vzbudiť podozrenie u ich obchodného partnera, ani to, že sťažovateľ mal aj iných dodávateľov. Napadnutý rozsudok považoval za rozporný s judikatúrou ústavného súdu aj Súdneho dvora EÚ.
21. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný, ktorý po zhrnutí priebehu konania zotrval na dostatočnosti a správnosti zistení v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania, ich správnom právnom vyhodnotení, rozsudok považoval za vecne správny a preto navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.
IV. Posúdenie kasačného súdu
22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
23. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.
24. Kasačný súd v prvom rade konštatuje, že správny súd v napadnutom rozsudku poukázal na iný rozsudok v obdobnej veci totožných účastníkov konania (PO-1S/79/2022-195 zo dňa 09.11.2023) a s odkazom na jeho obsah, zároveň so zahrnutím vysvetlenia niektorých skutkových odlišností vypracoval odôvodnenie. Kasačný súd zároveň zistil, že zákonnosť rozsudku PO-1S/79/2022-195 dňa 09.11.2023 bola preskúmaná v kasačnom konaní 8Sfk/15/2024, vo veci bolo rozhodnuté rozsudkom zo dňa 19. decembra 2024.
25. Kasačný súd v rozsudku vo veci 8Sfk/15/2024 skonštatoval zistenie, že obdobnej veci sťažovateľa a žalovaného, s obdobnou argumentáciou správcu dane, žalovaného, správneho súdu ako aj sťažovateľa, sa už venoval v rozhodnutí sp. zn. 4Sfk/18/2024 zo dňa 23. októbra 2024. Kasačný súd sa aj v tejto veci v plnom rozsahu s predmetným rozhodnutím a jeho odôvodnením stotožňuje a na toto rozhodnutie v súlade s § 464 ods. 1 SSP odkazuje. Kasačný súd rozhodujúci vo veci 3Sfk/32/2024 rovnako aplikoval ustanovenie § 464 ods. 1 SSP a poukazuje na relevantnú časť odôvodnenia rozsudku vo veci 8Sfk/15/2024 odkazujúceho na rozhodnutie vo veci 4Sfk/18/2024 (pre prehľadnosť v nasledovnej časti,

po bod 38 zachováva číslovanie odstavcov a formát písma v zmysle rozsudku vo veci 8Sfk/15/2024). Osobitne poukazuje na nasledovné časti odôvodnenia:
„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.
32. Kasačný súd v súvislosti s námietkou (ne)prípustnosti vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní a potenciálom zmeny dôvodu (ne)priznania daňového oprávnenia medzi daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním považuje za potrebné poukázať aj na svoju ďalšiu rozhodovaciu činnosť (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sfk 21/2023 zo dňa 30. júla 2024, sp. zn. 8 Sfk 18/2023 zo dňa 30. júla 2024 a sp. zn. 8 Sfk 9/2023 zo dňa 30. júla 2024), kde uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sfk 21/2023 zo dňa 30. júla 2024):
60. V súvislosti s nastolenou právnou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že daňová kontrola predstavuje proces, v rámci ktorého sa zisťujú a preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Pokiaľ počas daňovej kontroly vzniknú pochybnosti o dokladoch predložených daňovým subjektom, tieto pochybnosti správca dane oznámi daňovému subjektu a umožní mu vyjadriť sa k nim (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Svoje pochybnosti pritom správca dane musí formulovať tak na skutkovom ako aj právnom základe. Postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku pritom dochádza k presunu dôkazného bremena v rámci daňovej kontroly na daňový subjekt, ktorý ma má priestor na vyjadrenie alebo vysvetlenie zistených pochybností (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, publikované ako judikát 18/2022 ZNSS). Výsledkom daňovej kontroly je dôkaz - protokol, ktorý obsahuje výsledky daňovej kontroly ako aj vyhodnotenie dôkazov (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku). Jeho obsahom musia byť tak preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, ako aj stanoviská a vyjadrenia kontrolovaného subjektu (§ 47 písm. g), h) a i) Daňového poriadku). Protokol z daňovej kontroly tak musí obsahovať zhrnutie a vyhodnotenie vykonaných dôkazov, zhrnutie skutkových zistení a ich právneho posúdenia v kontexte záverov správcu dane smerujúcich k (ne)uznaniu sporných daňových oprávnení. Po vyhotovení protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu, správca dane zasiela tento dôkaz na vyjadrenie daňovému subjektu spolu s výzvou, ktorá daňovému subjektu umožňuje vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

61. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už zdôraznil, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je v zásade odlišný (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, bod 31, publikované ako judikát č. 18/2022 ZNSS). Napriek tomu však ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania v daňovom konaní, aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky či doplniť niektoré skutkové zistenia, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu alebo v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, sp. zn. 4 Sfk 126/2022 zo dňa 17. októbra 2023, sp. zn. 3 Sfk 129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 a iné). Limitom pre takéto doplňujúce vykonávanie dokazovania iniciovaného správcom dane v daňovom konaní však je, že nemôže byť vykonané v takom rozsahu/v takej miere, aby de facto nahrádzalo výkon samotnej daňovej kontroly (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, bod 43, ale aj judikát 18/2022 ZNSS, bod 31).
62. Navyše, z aktuálnej právnej úpravy daňového konania nemožno vyvodiť viazanosť správcu dane alebo žalovaného právnym dôvodom neuznania uplatnených daňových oprávnení uvedeným v protokole z daňovej kontroly. K takejto zmene právneho náhľadu môže dôjsť tak z dôvodu odôvodnenej zmeny právneho názoru správcu dane, pod vplyvom dodatočne vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní ... alebo pod vplyvom rozhodnutia odvolacieho orgánu - žalovaného (§ 74 ods. 2 Daňového poriadku) či správneho súdu (§ 191 ods. 5 a 6 SSP). Právna úprava pritom v § 74 ods. 2 Daňového poriadku výslovne predpokladá, že odvolací orgán - žalovaný môže odstraňovať chyby konania alebo ich odstránenie/doplnenie uložiť správcovi dane.
63. Pokiaľ však príslušné orgány v priebehu vyrubovacieho konania alebo prípadne nadväzujúceho odvolacieho konania zmenia dôvod pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení v porovnaní s protokolom z daňovej kontroly, musí sa tak spravidla diať (i) primárne na podklade skutkových zistení vyplývajúcich zo samotného protokolu, prípadne primerane doplnených dokazovaním vykonaným v daňovom konaní v miere a rozsahu nenahrádzajúcom daňovú kontrolu ... a (ii) daňovému subjektu musí byť umožnené sa k zmenenému právnemu posúdeniu dôvodu neuznania daňového oprávnenia v daňovom konaní vyjadriť a navrhnúť nové dôkazy (tento predpoklad vyplýva zo zásady úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku a zásady zachovávania práv daňových subjektov podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj zo zákazu neočakávaných/prekvapivých rozhodnutí vyplývajúceho z čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky - mutatis mutandis rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 52/2019 zo dňa 1. apríla 2020, publikované v ZNaUÚS ako judikát č. 12/2020).
33. Ďalej v kasačnej argumentácii, v súlade s § 464 ods. 1 SSP, poukazuje kasačný súd opätovne na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 18/2024 zo dňa 23. októbra 2024:
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: „Hĺbkovou 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).

34. K doteraz uvedenému kasačný súd považuje za potrebné len zhrňujúco dodať, že hlavným problémom (vadou) rozhodnutia správcu dane a žalovaného je skutočnosť, že hoci sú v nich uvedené základné skutkové zistenia, tieto príslušné orgány nezarámcovali v kontexte uplatneného dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane sťažovateľovi z jeho obchodov so sporným dodávateľom.
35. Pokiaľ žalovaný a správca dane zotrvajú na tom, že dôvodom pre nepriznanie uplatnených daňových oprávnení je účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, musia odôvodniť splnenie všetkých podmienok pre jeho uplatnenie, vo vzťahu ku ktorým majú dôkazné bremeno. Z hľadiska dokazovania vedomostnej stránky pritom nepostačuje len všeobecne konštatovať nedodržanie preventívnej povinnosti zo strany sťažovateľa.
36. Orgány finančnej správny totiž v prvom kroku znášajú dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu indikatívnych okolností daňového podvodu (daňového úniku podvodného charakteru), ktoré mali obozretnosť a osobitné opatrenia na strane sťažovateľa aktivovať. Môže ísť pritom o rôzne okolnosti týkajúce sa obchodného vzťahu (napr. osobitné dojednania, osobitné postupy pri dodávkach tovaru, absencia participácie dodávateľov či sťažovateľa pri dodávkach tovaru, cena tovarov, rozsah objednávok), dojednávania obchodov a výberu obchodného partnera (spôsob nadviazania obchodného kontraktu, forma nadviazania obchodného kontraktu), obchodných partnerov ako takých (moment vzniku, dĺžka podnikania v sektore v nadväznosti na rozsah dodávok a pod.), rôzne personálne prepojenia a pod. Aj vedomosť daňového subjektu o tom, že mu tovar/služby dodáva iný subjekt ako ten, ktorý je označený na vystavenej faktúre (ak nejde o dôsledok subdodávateľských vzťahov), môže byť jednou zo skutočností indikujúcich daňový podvod (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53). Vždy však (pri posudzovaní vedomostnej stránky) musí ísť o skutočnosti, ktoré sťažovateľ musel vedieť alebo vedel v čase realizácie zdaniteľného plnenia a vo svojom prepojení preukazujú, že sťažovateľ vedel alebo musel vedieť, že sa môže svojím obchodným plnením zúčastňovať obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.
37. Nemôže ísť pritom len o všeobecné tvrdenia, ktoré nemajú oporu v zistenom skutkovom stave, resp. dôkazy, ktoré ich preukazujú, z rozhodnutí orgánov finančnej správy nie sú zistiteľné. Až takto zistené, preukázané a odôvodnené skutočnosti potom aktivujú povinnosť daňového subjektu preukázať existenciu osobitných (nad rámec bežnej opatrnosti) vykonaných preventívnych opatrení, ktoré daňový subjekt vykonal, aby sa svojím plnením nezúčastnil obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Orgány finančnej správy pritom musia v rámci dokazovania daňovému subjektu umožniť preukázať vykonanie takýchto preventívnych opatrení.
38. Pre úplnosť kasačný súd už len považuje za potrebné dodať, že jeho doterajšie závery automaticky neznamenajú, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočítanie dane z jeho obchodov so spoločnosťou EU trade spol. s r.o. Je však na žalovanom, resp. správcovi dane, aby riadne vyargumentovali a preukázali dôvod pre neuznanie daňového oprávnenia. V prípade dôvodu spáchania daňového podvodu, resp. jeho vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, bude musieť správca dane preukázať, odkazujúc na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel zo dňa 6. júla 2006, C-439/04, a) či vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik, b) ak áno, či je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania, c) ak áno, či boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené, d) ak áno, či vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt.“

V. Záver

26. Vzhľadom na vyššie uvedené, rovnako ako v citovaných rozhodnutiach, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 464 ods. 1 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
27. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom, pričom je viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).
28. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).
29. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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