Súd:	Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka:	3Sf/15/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0823106114
Dátum vydania rozhodnutia:	20. 08. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	Mgr. Andrej Maukš
ECLI:	ECLI:SK:SpSBB:2025:0823106114.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Andreja Maukša (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a JUDr. Aleny Majerovej, vo veci žalobcu EDART s.r.o., Blagoevova 3731/9, 851 04 Bratislava, IČO: 45 486 719, zast. Advokátska kancelária JUDr. Martin Bednárik , s.r.o., Nám. Ľ. Štúra 2, 811 02 Bratislava, IČO: 36 861 049, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101540134/2023 zo dňa 16. 06. 2023, takto

r o z h o d o l :

I. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101540134/2023 zo dňa 16. 06. 2023 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 103452366/2022 zo dňa 28. 12. 2022 r u š í a vec v r a c i a Daňovému úradu Trenčín na ďalšie konanie.

II. Žalobca m á nárok na náhradu 100 % trov konania od žalovaného.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie a napadnuté rozhodnutie

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2019. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 100495346/2021 zo dňa 26. 03. 2021, v rámci ktorého žalobcovi neuznal odpočítanie DPH z faktúry od dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o., Blagoevova 9, 851 04 Bratislava, IČO: 36 615 293, č. 191204, predmetom ktorej bola štvrtá časť odmeny za propagáciu a prezentáciu žalobcu v seriáli pretekov Majstrovstvá Slovenska automobilov do vrchu PAV 2019 v sume 50.000 eur (z toho DPH 10.000 eur), pretože nešlo o poskytnutie reklamných služieb, ale o sponzoring, ktorý nie je predmetom dane. Správca dane tiež žalobcovi neuznal odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. (od 21. 10. 2020 obchodné meno BA - Corp s.r.o.), Klincová 37, 821 08 Bratislava, IČO: 36 655 490, a to č. 21998, predmetom ktorej bol prenájom reklamnej plochy v priestoroch hokejovej haly za obdobie XII/2019 v sume 18.000 eur (z toho DPH 3.000 eur) a č. 219100, predmetom ktorej bola propagácia obchodného mena a loga žalobcu na viditeľných miestach futbalového klubu AS Trenčín za obdobie 12/2019 v sume 48.000 eur (z toho DPH 8.000 eur), pretože bola preukázaná existencia daňového úniku, ktorý bol dôsledkom podvodného konania, pričom žalobca mal a mohol vedieť, že obchody zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou tohto podvodného konania.

2. Správca dane v poradí prvým rozhodnutím č. 102169682/2021 zo dňa 08. 11. 2021 vyrubil žalobcovi rozdiel DPH sume 21.000 eur, pretože mu neuznal odpočítanie DPH z vyššie uvedených faktúr dôvodiac v podstate rovnako ako v protokole. Žalovaný rozhodnutím č. 101016167/2022 zo dňa 22. 04. 2022 toto rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, pre nedostatočne zistený skutkový stav a nepreskúmateľnosť rozhodnutia v otázke existencie materiálneho plnenia, osoby

dodávateľa ako aj v otázke vyhodnotenia priameho a bezprostredného súvisu poskytnutých služieb s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takýchto služieb mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu za účelom zistenia, či pri dodaní služby došlo k vzniku daňovej povinnosti.

3.1 Následne správca dane v poradí druhým rozhodnutím č. 103452366/2022 zo dňa 28. 12. 2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) opätovne vyrubil žalobcovi rozdiel DPH sume 21.000 eur, pretože mu neuznal odpočítanie DPH z vyššie uvedených faktúr, pretože v prípade všetkých faktúr mal preukázanú existenciu daňového úniku, ktorý bol dôsledkom podvodného konania, pričom žalobca mal a mohol vedieť, že obchody zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou tohto podvodného konania. Správca dane nespochybnil splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH, ale spochybnil reťazec dodávateľov, ktorých úlohou bolo umelo navýšiť cenu reklamných služieb, pričom daň z takto umelo navýšených cien nebola odvedená do štátneho rozpočtu.
3.2. K faktúre č. 191204 od dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. správca dane uviedol, že jej predmetom bola propagácia a prezentácia žalobcu formou umiestnenia jeho obchodného mena a loga na súťažnom automobile, pričom išlo o štvrtú časť odmeny. Medzi žalobcom a dodávateľom PPC Motorsport, s.r.o. bola uzatvorená zmluva na rok 2019 s celkovou cenou 200.000 eur bez DPH. Konateľ dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. v rámci svojho výsluchu uviedol, že bolo použité vozidlo Mitsubishi, neodpovedal však na otázku, komu patrí. Žalobca uviedol, že jeho obchodné meno a logo bolo umiestnené na automobiloch Mitsubishi a Subaru. Svedok A. A., ktorý bol jazdcom na pretekoch na predmetnom automobile, uviedol, že bol zamestnancom dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o., pretekal za tím PPC Motorsport a v roku 2019 používal len automobil Mitsubishi. Nevedel uviesť, kto bol jeho vlastníkom, hoci podával prihlášky na jednotlivé preteky a musel mať k dispozícii technický preukaz tohto vozidla. Správca dane žiadal od dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. informácie a doklady ohľadne vstupných nákladov na zabezpečenie plnenia pre žalobcu, na čo mu dodávateľ predložil len faktúru a pokladničný doklad o úhrade štartovného k dvom pretekom v roku 2019 v sume 400 eur a poplatok za licenciu pre jazdca uhradenú A. A. v sume 250 eur s tým, že ďalšie predložené faktúry boli s dátumom dodania a vystavenia v roku 2016. V sprievodnom liste dodávateľ uviedol, že motorové vozidlá boli vypožičané na základe ústnej dohody o výpožičke bezodplatne, k čomu priložil čestné prehlásenie majiteľa vozidla. Nálepka na súťažné vozidlo bola vyhotovená vo vlastnej réžii dodávateľa. Vzhľadom na preukázané náklady súvisiace so zabezpečením služby, považoval správca dane dohodnutú cenu za reklamu za neprimerané nadhodnotenú. Dodávateľ PPC Motorsport, s.r.o. si za kontrolované zdaňovacie obdobie uplatnil na vstupe len jednu dodávateľskú faktúru od dodávateľa CK Servis, s.r.o., Blagoevova 9, 851 04 Bratislava, IČO: 46 884 858, v sume 55.000 eur (z toho DPH 11.000 eur). Konateľom spoločnosti CK Servis, s.r.o. bol A. A., ktorý uviedol, že predmetom faktúry bol kompletný servis vozového parku, ktorý vykonával sám, nepamätá si vstupné náklady ani aké plnenia dodával jeho ďalším odberateľom uvedeným v kontrolných výkazoch v roku 2019. Z podaných kontrolných výkazov spoločnosti CK Servis, s.r.o. vyplynulo, že si v zdaňovacom období december 2019 daňovú povinnosť ponižovala odpočítaním dane z dokladov vyhotovených ERP od dodávateľov HORNBACH – Baumarkt SK spol. s r.o., SLOVNAFT a.s. a OMV Slovensko, pričom konateľ tejto spoločnosti nevedel uviesť predmet dodávok, ani účel ich použitia s tým, že účtovníctvo a daňové doklady nepredložil s odôvodnením, že spoločnosť bola v roku 2020 zrušená a doklady boli skartované, čím znemožnil správcovi dane preverenie podnikateľskej činnosti tohto subjektu. Spoločnosť CK Servis, s.r.o. sídlila na rovnakej adrese ako spoločnosť PPC Motorsport, s.r.o., v roku 2019 nemala žiadnych zamestnancov a jej konateľ A. A. bol zároveň zamestnancom spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o., kde podľa pracovnej zmluvy vykonával administrátora vozového parku ako zamestnanec, nie ako podnikateľský subjekt. Preto podľa správcu dane faktúra vystavená spoločnosťou CK Servis pre spoločnosť PPC Motorsport, s.r.o. neodráža reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia a bola vystavená iba formálne s cieľom umožniť spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. uplatnenie odpočítania DPH v sume 11.000 eur, čím došlo k získaniu neoprávneného majetkového prospechu vo forme uplatnenia odpočítania dane a následného poníženia daňovej povinnosti. Spolupráca žalobcu so spoločnosťou PPC Motorsport, s.r.o. vznikla v rokoch 2016-2017 a je nelogické, aby si žalobca neoveril aké sú obvyklé ceny za takéto služby z iných zdrojov, od iných dodávateľov týchto služieb alebo priamo na pretekoch, na ktorých sa zúčastnil. Žalobca reálne ceny týchto služieb nezisťoval ani neoveroval, čo je zrejmé z jeho odpovede na otázku správcu dane ohľadom overenia cien, na čo uviedol, že ceny boli riešené na základe vzájomnej dohody s dodávateľom. Týmto žalobca porušil zásadu obozretnosti v obchodnom styku a vystavil sa riziku, že sa na neho bude hľadieť ako na osobu, ktorá mala vedomosť o zapojení do reťazca poznačeného daňovým podvodom.

3.3. Predmetom faktúry č. 21998 od dodávateľa SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. bol prenájom reklamnej plochy v priestoroch hokejovej haly Dukla Trenčín za obdobie december 2019 na základe zmluvy o šírení reklamy č. 2019/02. Podľa uvedenej zmluvy je celková cena plnenia za obdobie od 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019 spolu 180.000 eur, čo je 15.000 eur mesačne. Dodávateľ SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. si tieto služby objednal od spoločnosti Ajowa, s.r.o., Gr?sslingova 4, 811 09 Bratislava, IČO: 51 677 768, ktorá sa zaviazala prezentovať logá na ľadovej ploche počas celej doby platnosti zmluvy za sumu 120.000 eur. Spoločnosť Ajowa, s.r.o. si reklamnú plochu objednala od spoločnosti Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. za obdobie od 01. 09. 2019 do 30. 04. 2020 v dohodnutej cene 16.000 eur. Od prvotného dodávateľa po žalobcu ako konečného odberateľa bola hodnota plnenia navýšená o 164.000 eur s tým, že spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. a Ajowa, s.r.o. len pre fakturovali službu, neposkytli žiadne ďalšie služby, ani nepreukázali žiadne ďalšie vynaložené náklady odôvodňujúce neúmerné navýšenie pôvodnej ceny. Logá sieťového typu z plastovo-gumených materiálov zabezpečil a poskytoval Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s., pričom jeho osadenie je súčasťou údržby ľadovej plochy, ktorú vykonáva Mestské hospodárstvo a správa lesov m.r.o.
3.4. Predmetom faktúry č. 219100 od dodávateľa SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. bola propagácia obchodného mena a loga žalobcu ako hlavného partnera Futbalového klubu AS Trenčín za obdobie december 2019 na základe zmluvy o spolupráci 2019/04, kde bola celková cena za obdobie od 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019 dohodnutá v sume 480.000 eur, čo je 40.000 eur mesačne. Dodávateľ SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. tieto služby objednal od spoločnosti AS Trenčín, a.s. v zmysle zmluvy o spolupráci zo dňa 10. 07. 2019 za obdobie od 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019 v dohodnutej cene 40.000 eur. Od prvotného dodávateľa po žalobcu ako konečného odberateľa bola hodnota plnenia navýšená o 440.000 eur s tým, že spoločnosť SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. len pre fakturovala službu a neposkytla žiadne ďalšie plnenia ani nevynaložila žiadne ďalšie náklady odôvodňujúce neúmerné navýšenie pôvodnej ceny.
3.5. Spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. a Ajowa, s.r.o. DPH uplatnenú na vystavených faktúrach do štátneho rozpočtu reálne neodviedli. Spoločnosť Ajowa, s.r.o. si v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2019 ponížila DPH odpočítaním dane uvedenej v riadkoch 21 a 23, ku ktorej okrem plnenia od spoločnosti Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. nie je možné priradiť žiadne ďalšie konkrétne plnenia ani dodávateľov, nakoľko v kontrolnom výkaze neuviedla žiadne prijaté ani uskutočnené transakcie. Voči spoločnosti Ajowa, s.r.o. nie sú cez kontrolné výkazy deklarované žiadne ďalšie obchodné transakcie inými subjektmi okrem transakcií spoločnosti Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s., ktoré zďaleka výšku odpočítanej dane nepokrývajú. Spoločnosť SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. má daňovú povinnosť poníženú odpočítaním dane z faktúr od dodávateľa Ajowa, s.r.o. za dodanie vyššie uvedených plnení, ktorých fakturovaná hodnota je neprimerane vysoká a nezodpovedá reálnej hodnote. Uvedené spoločnosti boli do obchodného reťazca vložené bez riadneho podnikateľského dôvodu s cieľom podvodným spôsobom navýšiť cenu služieb poskytnutých prvotnými dodávateľmi. Spoločnosť Ajowa, s.r.o. so správcom dane dlhodobo nespolupracuje, požadované daňové a účtovné doklady na základe výzvy nepredložila, nepreukázala vykonávanie ekonomickej činnosti, posledné daňové priznanie na DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie december 2019, bola jej zrušená registrácia na DPH a konateľa tejto spoločnosti sa nepodarilo predvolať ani predviesť. Konateľ spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. B. C. nepredložil daňové a účtovné doklady, ktoré mal odovzdať novej konateľke B. C., občianke Maďarska, ktorej sa výzvu na predloženie dokladov nepodarilo doručiť. Aj táto spoločnosť je nekontaktná, so správcom dane nespolupracuje a bola jej zrušená registrácia na DPH. Uvedené spoločnosti vykázali v daňových priznaniach na DPH za rok 2019 vysoké obraty a nízke daňové povinnosti, čo je znakom reťazových obchodov typických pre subjekty založené a zaoberajúce sa činnosťou bez reálneho podkladu, ktorých hlavným cieľom je prostredníctvom narušenia neutrality systému DPH umožniť konečným odberateľom získať neoprávnenú výhodu vo forme zníženia daňovej povinnosti. Splatná daň bola ponížená o skoro rovnakú hodnotu ako suma odpočítateľnej dane, čo považoval správca dane za daňový únik, ktorý bol dôsledkom podvodného konania.
3.6. Žalobca vedel kde a kým budú reklamné služby realizované, a preto si mohol a mal preveriť ich ceny priamo u poskytovateľov, ktorí sú všeobecne známi, a to už v čase realizácie sporných transakcií. Takto by dodržal zásadu obozretnosti. Ak tak neurobil a uplatnil si odpočet DPH z navýšenej ceny od dodávateľa SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. konal nezodpovedne a nelogicky. V zápisnici o miestnom zisťovaní štatutárny zástupca spoločnosti Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. uviedol, že cenu reklamy stanovujú podľa dohody, ale majú aj oficiálny cenník zverejnený na webovej stránke hokejového klubu. Spoločnosť AS Trenčín, a.s. v odpovedi na výzvu správcu dane uviedla, že reklamu poskytujú priamo alebo sprostredkovane s tým, že cenník nie je verejný, ale je súčasťou každého obchodného

rokovania. Žalobca do zápisnice o ústnom pojednávaní na otázku správcu dane, či si overil cenu fakturovaných služieb a či zodpovedá obvyklým cenám, uviedol, že im to vyhovovalo, tak uzavreli tento obchod.
4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101540134/2023 zo dňa 16. 06. 2023 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V odôvodnení uviedol, že sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnym posúdením veci správcom dane, ktorý vykonal rozsiahle dokazovanie na dostatočné zistenie skutkového stavu. S poukazom na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho správneho súdu SR vyplýva, že pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode na účely odmietnutia práva na odpočítanie DPH sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorého otázky správca dane zodpovedal kladne.

Správna žaloba a vyjadrenia účastníkov

5. Správnou žalobou podanou v zákonnej lehote žalobca domáhal zrušenia prvostupňového aj napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) SSP.

6. V rámci žalobných bodov namietal porušenie zákonnej ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly. Podľa žalobcu správca dane nemôže vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie v rozsahu ako počas daňovej kontroly, ale môže vyhodnocovať len skutočnosti, ktoré v čase daňovej kontroly objektívne nemohli vyjsť najavo. Správca dane vo svojom v poradí prvom rozhodnutí neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o., pretože dodanie reklamných služieb preklasifikoval na sponzoring, pričom v poradí druhom rozhodnutí neuznal žalobcovi odpočítanie dane, pretože dodanie vyhodnotil ako súčasť podvodného konania. Tieto závery však opiera o dôkazy, ktoré získal až vo vyrubovacom konaní po vydaní zrušujúceho rozhodnutia žalovaným. Účelom daňovej kontroly je preveriť skutočnosti potrebné na správne určenie dane, pričom správca dane oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Vo vyrubovacom konaní správca dane reaguje na pripomienky daňového subjektu voči zisteniam uvedeným v protokole a objasňujú sa sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z týchto pripomienok. Doplnenie dokazovania je možné, ale nie v rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť realizované v rámci daňovej kontroly (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020). Vo vyrubovacom konaní možno vykonať len dôkazy, ktoré navrhne daňový subjekt podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku pri vyjadrení sa k protokolu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016). Žalovaný neakceptoval uvedené rozsudky a ustálený názor Najvyššieho súdu SR, podľa ktorého môže správca dane preniesť dôkazné bremeno na daňový subjekt podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku iba počas daňovej kontroly. Vo vzťahu k odpočítaniu DPH od dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. vykonal správca dane v daňovej kontrole len ústne pojednávania s konateľom žalobcu a s konateľom dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. ako svedkom a následne oboznámil žalobcu so svojimi zisteniami, ktoré boli uvedené aj v protokole, kde bolo poskytnutie plnenia dodávateľom PPC Motorsport, s.r.o. označené za sponzoring, na čom správca dane zotrval aj v poradí prvom rozhodnutí. Až po zrušení tohto rozhodnutia žalovaným vykonal správca dane rozsiahle dokazovanie nad rámec pokynov žalovaného, pričom mu nič nebránilo, aby tieto dôkazné prostriedky vykonal už v priebehu daňovej kontroly. Správca dane mal vyhodnotiť, či bola objasnená ekonomická súvislosť medzi prezentáciou loga žalobcu a prínosom pre dodávky tovarov a služieb a bezprostredný súvis prijatej služby so zdaniteľnými transakciami na vstupe, pričom z vykonaného dokazovania vyplynuli závery odôvodňujúce priznanie odpočtu DPH. Správca dane začal svojvoľne a nezákonne vykonávať ďalšie úkony (napr. ústne pojednávanie so žalobcom, so svedkom A., kontrolné výkazy) a vyvodil, že fakturácia spoločnosti CK Servis s.r.o. pre spoločnosť PPC Motorsport, s.r.o. je fiktívna a došlo k daňovému podvodu, o ktorom žalobca mohol alebo mal vedieť. Správca dane nemôže vykonávať daňovú kontrolu dlhšie ako mu to stanovuje daňový poriadok, inak by bolo celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a protokol z daňovej kontroly by bol nezákonný, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/35/2010).

7. Žalobca ďalej namietal porušenie zásady súčinnosti a práva na účinnú obranu s poukazom na § 3 ods. 2 a § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku. Uviedol, že v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania nemohol uplatniť právo na „vyvinenie sa“ z tvrdenia správcu dane, že bol súčasťou daňového podvodu, keďže až do vydania prvostupňového rozhodnutia nemal vedomosť, že správca dane zmenil kvalifikáciu veci. Dňa 03. 02. 2021 uskutočnil správca dane so žalobcom ústne pojednávanie, na ktorom ho oboznámil so zistenými skutočnosťami, avšak nenaznačil podvodné konanie, či vedomosť žalobcu o ňom, len skonštatoval neprimeranosť cien. Až v ďalšom vyrubovacom

konaní po zrušení v poradí prvého rozhodnutia správca dane preveril zásadné skutočnosti výsluchom svedka A., s čím žalobcu neoboznámil a následne vydal prvostupňové rozhodnutie, ktorým úplne zmenil právnu podstatu vytýkaných porušení. Dňa 14. 12. 2022 oboznámil správca dane žalobcu len s výsledkami miestneho zisťovania v sídlach Mestského hospodárstva a správy lesov m.r.o. a žalobcu. Správca dane nesmie tajiť zdroje spojiť pochybnosti s odkazom na nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 259/2022-37. Žalobca nesúhlasil s vyhodnotením žalovaného, že toto rozhodnutie nie je aplikovateľné na predmetnú vec. Správca dane bol povinný preukázať svoje tvrdenia o existencii daňového podvodu a žalobca nezodpovedá za konanie tretích subjektov, na ktoré nemá dosah. Žalobca namietal, že správca dane neoboznámil žalobcu s vyhodnotením dokazovania, podľa ktorého sa žalobca zúčastnil na podvodnom konaní. Nie je pravdivé konštatovanie žalovaného, že žalobcovi bola na ústnom pojednávaní poskytnutá možnosť vyjadriť sa k spôsobu overenia spoločností PPC Motorsport, s.r.o. a SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. k ich schopnosti dodať požadované služby a k adekvátnosti vynaložených finančných prostriedkov žalobcom. Na pojednávaní dňa 01. 07. 2020 správca dane zisťoval skutkový stav a okolnosti jednotlivých obchodov a na pojednávaní dňa 03. 02. 2021 oboznámil žalobcu so zistenými skutočnosťami bez vyslovenia názoru o existencii daňového podvodu. Správca dane vo vzťahu k spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. len konštatoval, že išlo o sponzoring, že malo dôjsť k neúmernému navýšeniu cien a že dodávatelia žalobcu nezaplatili DPH, z čoho žalobca nemohol vedieť na akom právnom základe postaví správca dane neuznanie odpočítanie dane, čo bolo pre žalobcu nevyhnutné, pretože pri odmietnutí nároku pri hmotnoprávnom porušení zákona o DPH a pri daňovom podvode sa preukazujú úplne iné skutočnosti. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/31/2020 a uviedol, že správca dane konal v rozpore s § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktorý má aplikovať aj v priebehu vyrubovacieho konania, ak identifikoval pochybnosti, ktoré musí oznámiť daňovému subjektu pred vydaním rozhodnutia. Možnosť vyjadriť sa k výsledkom dokazovania priznáva § 74 ods. 3 daňového poriadku daňovému subjektu aj v rámci odvolacieho konania. Dôkazné bremeno žalobcu nie je absolútne. Žalobca sa o výsledkoch dokazovania dozvedel až z v poradí prvého rozhodnutia správcu dane a vo vzťahu k spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. až z prvostupňového rozhodnutia.

8. Žalobca tiež s poukazom na rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 (Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL), v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 (Mahagében kft a Péter Dávid) a C-285/11 (Bonik EOOD) namietal, že nebola preukázaná jeho účasť na daňovom podvode, resp. vedomosť o ňom. Dôkazné bremeno je na správcovi dane, ktorý ho musí zniesť dôkazmi existujúcimi v čase plnenia a nie takými, ktoré vznikli až následne. Pre posúdenie účasti žalobcu na daňovom podvode je potrebné kladne zodpovedať 4 otázky tzv. Axel Kittel testu.

9.1. Ohľadom faktúry od dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. žalobca namietal, že nie je možné kladne odpovedať už na prvé dve otázky Axel Kittel testu, pretože nebolo preukázané, že v reťazci vznikol daňový únik, ktorý bol dôsledkom podvodného konania. Správca dane vyhodnotil ako podvod vystavenie faktúry spoločnosťou CK Servis s.r.o. pre spoločnosť PPC Motorsport, s.r.o. za servis autoparku, ktorá neodrážala reálne plnenie a bola vystavená len s cieľom umožniť spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. odpočítanie dane v sume 11.000 eur. Spoločnosť CK Servis s.r.o. vykázala odpočítanie dane z dokladov vyhotovených ERP od dodávateľov HORNBACH – Baumarkt SK spol s r.o., SLOVNAFT a.s. a OMV Slovensko. Svedok A. uviedol, že faktúra bola vystavená za správu riadenia autoparku (kompletný servis asi 20 áut) a nepamätal si aký tovar nakúpil prostredníctvom zjednodušených daňových dokladov ERP. Podľa žalobcu je však logické predpokladať, že daní predajcovia s najväčšou pravdepodobnosťou ponúkali ako tovar pohonné hmoty, čo bolo zároveň nákladom vynaloženým na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu spoločnosti, ktorej hlavnou činnosťou bola správa autoparku. Správca dane nepreukázal, že tieto doklady neboli vystavené a že daň z nich bola spoločnosťou CK Servis s.r.o. neoprávnene odpočítaná. Nepredloženie účtovníctva tejto spoločnosti je mimo sféry vplyvu žalobcu. Správca dane ďalej uviedol, že servis autoparku mohol pán A. vykonávať ako zamestnanec spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. a dodanie služby spoločnosťou CK Servis s.r.o. je nelogické. Podľa pracovnej zmluvy bola hlavnou činnosťou pána A. „administrátor vozového parku“, správca dane však nedošetril, čo svedok skutočne vykonával, a to ani na miestnej ohliadke v spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. a záver prijal výlučne na základe vyjadrení pána A.. Nič nevylučuje, aby si spoločnosť PPC Motorsport, s.r.o. zazmluvnila uvedené služby aj externe. Správca dane reálne neskúmal materiálnu existenciu tohto plnenia. Hlavnou činnosťou spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. je prenájom osobných automobilov, ktorých v roku 2019 vlastnila 21 a ich servis predstavuje legitímne výdavky. Z preskúmavaných rozhodnutí nie je zrejmé, kde v reťazci vznikol daňový únik, pretože správca

dane poukázal na faktúru vystavenú spoločnosti PPC Motorsport a žalovaný na vstupné doklady vydané ERP uplatnené pri odpočítaní dane spoločnosťou CK servis s.r.o., čo je zmätočné. Žalovaný ignoroval vyjadrenia konateľa spoločnosti CK servis s.r.o., že došlo k jej zrušeniu z dôvodu pandémie, pričom išlo o spoločnosť založenú v roku 2012 a vyjadrenie, že bola založená bez reálneho podkladu nie je pravdivé. Preto správca dane nepreukázal existenciu podvodu a tým ani zapojenie žalobcu do podvodného reťazca PPC Motorsport, s.r.o. – CK servis s.r.o.
9.2. Podľa žalobcu nie je preukázané ani to, že žalobca o prípadnom podvodnom reťazci vedel, resp. mohol a mal vedieť. Podľa správcu dane žalobca nekonal obozretne a mohol mať vedomosť, že prijatím plnenia od spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. sa zapojí do reťazca poznačeného podvodným konaním, pretože žalobca si nezistil reálne ceny poskytovaných služieb, zaznamenal rozpor v tvrdeniach o použitých značkách vozidiel a pán A. nevedel uviesť, kto bol vlastníkom motorového vozidla. Spoločnosť PPC Motorsport, s.r.o. uviedla, že cena bola stanovená dohodu strán a ekonomické opodstatnenie vyplýva zo zvýšeného obratu a celkového zisku žalobcu. Správca dane až vo vyrubovacom konaní dňa 14. 12. 2022 na ústnom pojednávaní položil žalobcovi otázku, ako si overil primeranosť ceny s tým, že podľa žalobcu bola cena stanovená dohodou. Dôkazné bremeno je na správcovi dane, ktorý neprimeranosť ceny nepreukázal. Podľa správcu dane spoločnosť PPC Motorsport nepreukázala, že jej na účely zabezpečenia poskytnutých služieb vznikli náklady korešpondujúce s výškou požadovanej odmeny, čo je však v rozpore s princípmi podnikania ako činnosti vykonávanej na dosiahnutie zisku, keď protihodnota za tovar nemôže byť stanovená v rovnakej hodnote ako vstupné náklady. Takýto „dôkaz“ je mimo sféry žalobcu, ktorý nemôže získavať údaje o výške nákladov a kalkulácii cien jeho dodávateľa, ani nepreukazuje, že žalobca vedel o neštandardnej výške ceny. Žalobca uniesol svoje dôkazné bremeno, keď preukázal vplyv reklamy na zvýšenie svojich tržieb, zamestnanosti a odberateľov. Pokiaľ správca dane uviedol, že žalobca si mohol zistiť obvyklé ceny, pretože so spoločnosťou PPC Motorsport, s.r.o. spolupracoval aj v minulosti, žalobca uviedol, že ceny za dodané reklamné služby v minulosti boli rovnaké. Rozpor vo vyjadreniach žalobcu ohľadne modelov automobilov považuje žalobca za nepodstatný, nakoľko si tieto informácie nemusí s odstupom času pamätať. Pán A. a spoločnosť PPC Motorsport potvrdili dodanie reklamných služieb a uviedli rovnaký model automobilu. Je irelevantné, že svedok A. nevedel, kto bol vlastníkom automobilu, pretože spoločnosť PPC Motorsport, s.r.o. predložila správcovi dane doklad o výpožičke automobilu. Zistené personálne prepojenie spoločností PPC Motorsport, s.r.o. a CK servis s.r.o. je síce pravdivé, ale nepredstavuje to podklad pre kladné vyhodnotenie vedomostného testu. Konštatovanie žalovaného, že žalobca si mohol na internetovej stránke SAMŠ preveriť, že pretekár A. bol súťažiacim tímu mrm motorposrt a nie tímu PPC Motorsport, s.r.o. je mylné a nedokazuje účasť žalobcu na podvodnom konaní. Žalovaný nie je subjektom znalým v motošporte a nie je v jeho možnostiach náležite sa vysporiadať s jeho špecifikami. Subjekt „mrm motorposrt“ (MRM MOTORŠPORT GALANTA) nie je obchodnou spoločnosťou, ale združením zaregistrovaným v súlade so zákonom o športe a jeho cieľom je vykonávanie neziskovej činnosti, a preto toto združenie nemohlo vykonávať reklamnú činnosť ako podnikateľskú činnosť. Žalobca by si zbytočne overoval za aký tím pretekal pán A.. Súťažiacim mohol byť len subjekt registrovaný v registri právnických osôb v športe, a podnikateľský subjekt PPC Motorsport, s.r.o. súťažiť nemohol. Navyše na stránke SAMŠ sú evidované až výsledky podujatí, a preto si tieto informácie žalobca nevedel overiť pred podpisom zmluvy. Žalobca sa pri výbere dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. správal obozretne, podľa zmluvy o reklame sa dodávateľ zaviazal plniť záväzky zo zmluvy riadne a včas s náležitou odbornou starostlivosťou, všetky minulé transakcie s týmto dodávateľom boli bezproblémové, konateľ dodávateľa pôsobí v spoločnosti ADP Tax, s.r.o. dlhodobo pôsobiacej na trhu s ekonomickým poradenstvom a audítorskými službami. Žalobca si dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. preveril prostredníctvom registra FinStat, kde vykazoval vysoké tržby aj vysoký dlhodobý hnuteľný majetok, táto spoločnosť nebola uvedená v zoznamoch žalovaného evidujúcich nesplnenie povinnosti voči finančnej správe. Tento dodávateľ podniká v oblasti predaja motorových vozidiel a spolupracoval s pretekármi motoristického športu. Žalobca si nemôže overiť iné ako verejne dostupné údaje.

10.1. Štyri otázky Axel Kittel testu nie je podľa žalobcu možné kladne zodpovedať ani vo vzťahu k plneniam poskytnutým spoločnosťou SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. Ani v tomto prípade podľa žalobcu nebol preukázaný daňový únik ako dôsledok podvodného konania. V prípade faktúry č. 21998 správca dane uviedol, že spoločnosť Ajowa s.r.o. účelovo navýšila cenu za poskytnuté plnenie, bola si vedomá, že daň neodvedie, znížila si odpočítanie dane s tým, že okrem plnenia od spoločnosti Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. nebolo možné priradiť žiadne konkrétne plnenia a dodávateľov. Podľa žalobcu ide o nepreukázané podozrenie správcu dane, ktorý neuniesol svoje dôkazné bremeno. Skutočnosť,

že spoločnosti Ajowa s.r.o. a SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. nepredložili požadované doklady, nemôže byť na ťarchu žalobcu. Správca dane skonštatoval, že cena jednotlivých zmlúv od prvotného dodávateľa bola neúmerne navýšená (zo sumy 16.000 eur na 180.000 eur). Neuviedol však, že medzi spoločnosťami Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. a Ajowa s.r.o. trvala zmluva od 01. 09. 2019 do 30. 06. 2020 a medzi spoločnosťou SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. a žalobcom od 12. 01. 2019 do 31. 12. 2019. Preto je porovnanie jednotlivých odmien nekorektné. Správca dane tiež uviedol, že spoločnosti Ajowa s.r.o. a SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. neposkytli svojím odberateľom žiadne ďalšie služby a nepreukázali žiadne ďalšie vynaložené náklady odôvodňujúce neúmerné navýšenie ceny, avšak tieto spoločnosti nepredložili správcovi dane žiaden doklad, a preto jeho záver nie je ničím podložený. V prípade faktúry č. 219100 správca dane uviedol, že daňového úniku sa dopustila spoločnosť SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o., pri ktorej považoval správca dane odpočítanie dane za účelové, čo však nebolo ničím preukázané. Neúmerné navýšenie ceny za plnenie, ktoré údajne nemá ekonomické opodstatnenie, nie je postačujúce na preukázanie podvodu. Správca dane bez predloženia akýchkoľvek dokladov len tvrdil, že táto spoločnosť neposkytla svojim odberateľom žiadne ďalšie služby a nepreukázala žiadne ďalšie vynaložené náklady odôvodňujúce neúmerné navýšenie ceny. Nepredloženie podkladov spoločnosťou SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. je mimo sféry vplyvu žalobcu.
10.2. Žalobca nemal ani nemohol mať vedomosť o existencii daňového podvodu. Správca dane a žalovaný tvrdili, že žalobca nekonal obozretne, neprijal náležité opatrenia a mohol vedieť, že cena plnení bola neúmerne navýšená, nakoľko si oficiálny cenník mohol zistiť na stránkach hokejového aj futbalového klubu. Cenník reklamných služieb sa však na webových stránkach klubov nenachádza, ale návštevník webovej stránky môže kliknúť na jednotlivého partnera a je presmerovaný na jeho stránku. Žalobca nemohol ani porovnať obvyklé ceny obdobných transakcií, nakoľko takéto cenníky nie sú bežne dostupné verejnosti, keďže ceny sa stanovujú dohodou zmluvných strán. Dôkazné bremeno je na správcovi dane, ktorý však žiadne porovnanie cien na trhu nevykonal, a preto jeho tvrdenie o neprimeranosti nemôže obstáť. Žalobca sa pri výbere spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. správal obozretne, nezaznamenal žiadne negatívne referencie, všetky plnenia boli podrobne zdokumentované a boli dojednané podmienky fyzickej kontroly. Cena bola dohodnutá s konateľom spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. a zodpovedala exkluzívnemu umiestneniu loga žalobcu v priestoroch hokejového a futbalového klubu na hracej ploche neustále v zábere kamier, čo potvrdil aj svedok na ústnom pojednávaní dňa 26. 11. 2020. Dodávateľ bol tiež preverený prostredníctvom registra FinStat, kde vykazoval vysoké tržby a nebol vedený v zoznamoch Finančnej správy SR preukazujúcich nesplnenie povinností voči finančnej správe. Správca dane nepreukázal, že žalobca bol účastný na daňovom podvode, pričom žalovaný sa napriek odvolaniu žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu s jeho argumentáciou riadne nezaoberal. Voči žalobcovi boli vyvodené negatívne dôsledky z dôvodu, že iné subjekty v reťazci boli nekontaktné, nepredložili vyžiadané doklady alebo si nesplnili daňové povinnosti. Správca dane vyhodnotil všetky dôkazy v neprospech žalobcu.

11. Žalovaný navrhol správnu žalobu zamietnuť. Vo vyjadrení k žalobe argumentoval obdobne ako v napadnutom rozhodnutí. Žalobca v replike zotrval na svojich argumentoch zo správnej žaloby a rozvinul niektoré žalobné body. Žalovaný v duplike vyjadril nesúhlas s obsahom repliky žalobcu a zotrval na svojich záveroch.

Posúdenie veci správnym súdom

12. Správny súd rozhodol vo veci bez nariadenia pojednávania a rozsudok verejne vyhlásil dňa 20. 08. 2025, keďže účastníci nežiadali nariadenie pojednávania ani správny súd nevzhliadol iný dôvod na nariadenie pojednávania podľa § 107 ods. 1 SSP. Preskúmaním správnej žaloby a administratívneho spisu správny súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

13. Žalobca v prvom žalobnom bode namieta prekročenie lehoty na výkon daňovej kontroly. Správny súd uvádza, že daňová kontrola je časovo limitovaná obdobím jedného roka od jej začatia v súlade s § 46 ods. 10 daňového poriadku. Žalobca nenamieta formálne prekročenie tejto lehoty, ktorá bola zachovaná, keďže sa daňová kontrola podľa oznámenia o jej začatí začala dňa 28. 04. 2020 a bola skončená v súlade s § 48 ods. 9 písm. a) daňového poriadku doručením protokolu žalobcovi dňa 29. 03. 2021. Žalobca namieta porušenie lehoty na výkon daňovej kontroly v materiálnom zmysle z dôvodu, že správca dane vykonával aj po skončení daňovej kontroly rozsiahle dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania. S takto formulovanou žalobnou námietkou sa správny súd nestotožňuje.

Správny súd súhlasí so žalobcom v tom, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je odlišný. Vykonávanie (hoc aj rozsiahleho) dokazovania vo vyrubovacom konaní však samo osebe nemožno považovať za prekročenie lehoty na výkon daňovej kontroly, a to ani v materiálnom zmysle. Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf/35/2010 a Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 24/2010-57 predstavuje lehota na výkon daňovej kontroly zákonný limit a daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, inak protokol z nej nadobudne povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Dôvodom uvedených záverov je podľa vyššie uvedených rozhodnutí najmä tá skutočnosť, že daňová kontrola predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (upravené v § 45 daňového poriadku). Obmedzenie daňovej kontroly zákonnou lehotou je uplatnením požiadavky proporcionality zásahov správcu dane voči daňovým subjektom. Správny súd uvádza, že v predmetnej veci došlo k skončeniu daňovej kontroly doručením protokolu žalobcovi, po čom správca dane už nemohol voči žalobcovi vykonávať žiadne úkony predstavujúce závažný a intenzívny zásah do právom chránenej sféry žalobcu ako daňového subjektu zodpovedajúci rozsahu práv a povinností upravených daňovým poriadkom pre účely daňovej kontroly upravených v § 45 daňového poriadku. Preto ak aj správca dane vykonával vo vyrubovacom konaní dokazovanie, nemal pri tomto postupe voči žalobcovi také intenzívne oprávnenia, ako počas daňovej kontroly, a teda ani materiálne nemohlo dôjsť k „pokračovaniu daňovej kontroly“ a k nezákonnému zásahu do práv žalobcu.

14. Žalobca tiež namieta nezákonnosť rozsahu vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní. K tejto námietke správny súd uvádza, že po ukončení daňovej kontroly došlo k zmene právneho posúdenia veci v prípade neuznania odpočítania DPH z faktúry od dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o., keďže plnenie poskytnuté týmto dodávateľom správca dane v protokole a v poradí prvom rozhodnutí nepovažoval za predmet DPH, keďže malo ísť o sponzoring. V následne vydanom prvostupňovom rozhodnutí neuznal správca dane žalobcovi odpočítanie DPH z tejto faktúry z dôvodu daňového podvodu. K tejto zmene nedošlo svojvoľne, ale na základe zrušenia v poradí prvého rozhodnutia správcu dane žalovaným, podľa ktorého mal správca dane vyhodnotiť priamy a bezprostredný súvis poskytnutej služby s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto služby mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu. Právny názor vyslovený v rozhodnutí nadriadeného orgánu je pritom pre žalovaného aj správcu dane záväzný (§ 74 ods. 4 daňového poriadku). Správca dane tieto skutočnosti prehodnotil a zistil, že išlo o náklady súvisiace so zdaniteľnými plneniami žalobcu, a teda hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH boli splnené. Až v tomto štádiu (a nie už v daňovej kontrole) mohol správca dane skúmať, či sú preverované obchody poznačené daňovým podvodom, keďže odopretie práva na odpočítanie DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok a z dôvodu daňového podvodu sa navzájom vylučujú. Preto posúdeniu veci ako daňového podvodu musí predchádzať zistenie splnenia materiálnych podmienok. Správny súd podotýka, že daňovú kontrolu vykonáva len správca dane a žalovaný ako jeho nadriadený orgán sa k právnemu posúdeniu veci môže vyjadriť až v rámci rozhodnutia vo veci samej, teda pri preskúmavaní rozhodnutia správcu dane vydanom vo vyrubovacom konaní. V praxi dokonca často dochádza k zmene právneho posúdenia veci správcom dane aj neskôr, až na základe zrušujúceho rozhodnutia správneho súdu. V postupe správcu dane preto nemožno konštatovať nezákonnosť. Akceptovaním opačného názoru by došlo k popretiu inštančnosti daňového konania zakotvenej v § 74 ods. 4 daňového poriadku s tým, že po korigovaní nesprávneho právneho názoru žalovaným by už správca dane nemal možnosť vec správne právne posúdiť, keďže na posúdenie veci ako daňového podvodu je nevyhnutné vykonať odlišný rozsah dokazovania ako pri splnení hmotnoprávnych podmienok. Vzhľadom na to, že správca dane bez znalosti právneho názoru jeho nadriadených orgánov počas daňovej kontroly posudzoval vec ako porušenie hmotnoprávnych podmienok, nemohol v daňovej kontrole vôbec vykonať dokazovanie ohľadom daňového podvodu, ale mohol k vykonaniu takéhoto dokazovania pristúpiť až následne vo vyrubovacom konaní po zrušení jeho v poradí prvého rozhodnutia.

15. Žalobca nedôvodne argumentuje aj porušením § 46 ods. 5 daňového poriadku. Podľa uvedeného zákonného ustanovenia oznamuje správca dane v priebehu daňovej kontroly pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzýva daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Podľa ustálenej judikatúry (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR, spisová značka 1Sžfk/10/2020, prijaté v Zbierke pod č. 18/2022) prechádza prostredníctvom tejto výzvy dôkazné bremeno zo správcu dane späť na daňový subjekt, pričom k tomu musí dôjsť ešte v priebehu daňovej

kontroly. Následkom nedodržania tohto procesného postupu je, že dôkazné bremeno zo správcu dane na žalobcu neprejde. Keďže však správca dane a žalovaný vec posúdili ako daňový podvod, kedy je celé dôkazné bremeno na správcovi dane, je (ne)dodržanie vyššie uvedeného postupu irelevantné, keďže v tomto prípade vôbec nemôže dôjsť k presunu dôkazného bremena späť na žalobcu. Správca dane a žalovaný nezaložili svoje rozhodnutia na tom, že by žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno, teda že by nejakú skutočnosť nepreukázal alebo správcom dane vznesené pochybnosti neodstránil. Samozrejme aj v prípade právneho posúdenia veci ako daňového podvodu musí daňový subjekt dostať možnosť vyjadriť sa k tomuto posúdeniu a možnosť preukázať, že k daňovému podvodu nedošlo alebo že na ňom nebol účastný s čím súvisí ďalší žalobný bod, ku ktorému sa správny súd vyjadrí nižšie.

16. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020, na ktorý odkazuje žalobca, nie je aplikovateľný na posudzovanú vec, pretože sa týkal právne odlišných okolnosti. V tejto veci došlo k zrušeniu rozhodnutia žalovaného aj správcu dane pre nedodržanie postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku s konštatovaním, že nedošlo k prenosu dôkazného bremena späť na daňový subjekt, avšak dôvodom odmietnutia práva na odpočítanie DPH bolo nesplnenie podmienok na oslobodenie dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Nešlo o daňový podvod, kde je dôkazným bremenom zaťažený výlučne správca dane, a preto mal presun dôkazného bremena relevanciu, na rozdiel od veci preskúmavanej správnym súdom. Na posudzovanú vec nie je aplikovateľný ani rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016, pretože v tejto veci bolo už skorším rozsudkom Najvyššieho súdu SR skonštatované nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly a nezákonnosť dôkazov získaných v tejto daňovej kontrole s tým, že správca dane po zrušení svojho pôvodného rozhodnutia zopakoval takto vadne vykonané dokazovanie vo vyrubovacom konaní, čo Najvyšší súd SR považoval za obchádzanie zákona. Takáto situácia však v predmetnej veci nenastala.

17. V ďalšom žalobnom bode žalobca namieta porušenie zásady súčinnosti a práva na účinnú obranu dôvodiac tým, že až do vydania prvostupňového rozhodnutia nemal vedomosť o tom, že správca dane zmenil kvalifikáciu veci na daňový podvod. Správny súd uvádza, že táto námietka je zjavne neopodstatnená vo vzťahu k nepriznaniu práva na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o., keďže v prípade tohto dodávateľa správca dane už v priebehu daňovej kontroly v rámci protokolu uviedol, že došlo k podvodnému konaniu, o ktorom žalobca mal a mohol vedieť s uvedením dôkazov, z ktorých vychádzal a ich vyhodnotenia. Na rovnakých dôvodoch založil správca dane už svoje v poradí prvé rozhodnutie.

18. Odlišná situácia však nastala v prípade nepriznania práva na odpočítanie PDH od dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. Správca dane svoje v poradí prvé rozhodnutie založil na tom, že išlo o sponzoring, ktorý nie je predmetom dane. Po zrušení tohto rozhodnutia žalovaným správca dane doplnil dokazovanie a na ústnom pojednávaní dňa 14. 12. 2022 ohľadom dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. dopytoval žalobcu k súvisu reklamy poskytnutej týmto dodávateľom s konkrétnymi odberateľskými faktúrami a uskutočnenými transakciami a zamestnanosťou u žalobcu; ako sa náklady na reklamu premietli do cien prepravných služieb poskytovaných žalobcom; ako propagoval žalobca svoju činnosť v predchádzajúcich zdaniteľných obdobiach; ako si žalobca overil schopnosť tohto dodávateľa dodať službu a primeranosť ceny služieb. Správca dane na tomto pojednávaní vykonanom len dva týždne pred vydaním prvostupňového rozhodnutia vôbec neuviedol, že mieni žalobcovi nepriznať odpočítanie DPH z faktúry vystavenej dodávateľom PPC Motorsport, s.r.o., na rozdiel od v poradí prvého rozhodnutia, z dôvodu jeho účasti na daňovom podvode. Naopak, otázky správcu dane smerovali k posúdeniu spojitosti obchodu dodávateľa žalobcu PPC Motorsport, s.r.o. so zdaniteľnými obchodmi žalobcu, teda k splneniu hmotnoprávnych podmienok. Následne dňa 20. 12. 2022 vykonal správca dane výsluch svedka A., ktorého obsah bol v prvostupňovom rozhodnutí použitý na odôvodnenie preukázania podvodného konania (najmä v otázke existencie daňového úniku), pričom bezprostredne po tomto výsluchu dňa 28. 12. 2022 vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, v ktorom nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z faktúry od dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. z dôvodu daňového podvodu.

19. Žalobca v tomto smere dôvodne namieta, že správca dane nepostupoval podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku v rámci zásady úzkej súčinnosti medzi daňovým subjektom a správcom dane a žalobcovi do vydania prvostupňového rozhodnutia neumožnil uplatniť právo na „vyvinenie sa“ z jeho účasti na daňovom podvode. Týmto postupom správcu dane došlo k podstatnému porušeniu ustanovenia o konaní, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, pretože žalobcovi nebolo umožnené pred vydaním prvostupňového rozhodnutia vyjadriť sa k posúdeniu veci ako daňového

podvodu a navrhnúť dôkazy na preukázanie, že k daňovému podvodu nedošlo, resp. že žalobca o daňovom podvode nevedel, či vedieť nemohol a že prijal všetky rozumné opatrenia na zabránenie jeho účasti na daňovom podvode. Správny súd zároveň podotýka, že námietka žalobcu ohľadom porušenia § 46 ods. 5 daňového poriadku s odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/31/2020 nie je dôvodná, ako to správny súd uzavrel v odseku 15. tohto rozsudku, avšak správca dane porušil zásadu úzkej súčinnosti ustanovenú v § 3 ods. 2 daňového poriadku, zásadu zachovávania práv daňových subjektov podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj zákaz vydávania neočakávaných/prekvapivých rozhodnutí vyplývajúci z čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky - mutatis mutandis rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 52/2019 z 01. 04. 2020, publikované v ZNaUÚS ako judikát č. 12/2020).

20. V ďalšom žalobnom bode žalobca namieta samotné právne posúdenie veci ako daňového podvodu a vedomosť žalobcu o ňom. K tomuto právnemu posúdeniu správny súd na úvod uvádza, že ide o dôvod nepriznania práva na odpočítanie DPH v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, prvýkrát vyslovenou v rozhodnutí vo veci Axel Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04 a C-440/04. Pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH z tohto dôvodu musí správca dane vykonať tzv. Axel Kittel test, ktorý pozostáva z (1) preukázania existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúca daň), a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), (2) preukázania objektívnych skutkových okolností svedčiacich 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 (3) posúdenia, 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). Tieto závery prevzal aj Najvyšší správny súd SR v rozhodnutí sp. zn. 10Sžfk/26/2021 z 28. 04. 2023, ktoré bolo uverejnené v Zbierke stanovísk a rozhodnutí pod č. 63/2023, kde sformuloval 4 otázky, na ktoré je potrebné odpovedať pri posudzovaní daňového podvodu: (1) vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?, (2) ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?, (3) pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? a (4) ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom, alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

21. Vo vzťahu k nepriznaniu odpočítania DPH z faktúry od dodávateľa PPC Motorsport žalobca namietal, že nebolo preukázané, že v reťazci vznikol daňový únik, ktorý bol dôsledkom podvodného konania. Správny súd sa s touto námietkou nestotožňuje. Správca dane identifikoval daňový únik, ktorý nastal tak, že dodávateľ žalobcu PPC Motorsport, s.r.o. si odpočítal daň v približne rovnakej hodnote, ako mal odviesť z obchodu so žalobcom od spoločnosti CK Servis, s.r.o. na základe faktúry, ktorá neodrážala reálne plnenie, pričom táto spoločnosť si znížila daň na základe nepreukázaných dodaní z dokladov vyhotovených ERP. V tomto dôsledku nebola v rámci uvedeného reťazca žalobca – PPC Motorsport, s.r.o. – CK Servis, s.r.o. do štátneho rozpočtu reálne odvedená daň z preverovaného zdaniteľného obchodu. Správca dane zároveň zabezpečil dostatok dôkazov, ktoré preukazujú, že k nedovedeniu dane došlo v dôsledku daňového podvodu, ako to správny súd zhrnul v odseku 3.2. tohto rozsudku, na ktorý odkazuje, a nešlo len o nedopatrenie alebo náhodu.

22. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe rozporuje, že správca dane nepreukázal, že ERP doklady neboli vystavené a že daň z nich bola spoločnosťou CK Servis s.r.o. neoprávnene odpočítaná s tým, že je logické, že daní predajcovia (HORNBACH – Baumarkt SK spol s r.o., SLOVNAFT a.s. a OMV Slovensko) s najväčšou pravdepodobnosťou ponúkali ako tovar pohonné hmoty, čo bolo zároveň nákladom vynaloženým na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu spoločnosti, ktorej hlavnou činnosťou bola správa autoparku, správny súd nemôže takejto námietke prisvedčiť. Na to, aby mohol správca dane skonštatovať, že daňový subjekt CK Servis s.r.o. si oprávnene znížil DPH odpočítaním dane z dokladov vyhotovených ERP nestačí „logicky“ predpokladať, čo asi mohol tento subjekt nakupovať a či to teoreticky mohlo súvisieť s jeho podnikaním, ale musí byť preukázané, že k takýmto obchodom skutočne došlo. Len tak by bol daný nárok na zníženie daňovej povinnosti. Správca dane reálne spochybnil vykonanie týchto obchodov spoločnosťou CK Servis s.r.o., keďže jej jediný konateľ pán A. si nepamätal vstupné náklady, ani aké plnenia dodával jeho ďalším odberateľom uvedeným v kontrolných výkazoch a nevedel uviesť ani predmet dodávok a účel ich použitia v prípade dokladov vyhotovených ERP od dodávateľov HORNBACH – Baumarkt SK spol s r.o., SLOVNAFT a.s. a OMV Slovensko, na základe ktorých si ponížil daňovú povinnosť. Správca dane nemohol tieto skutočnosti overiť ani prostredníctvom

účtovníctva, keďže toto bolo podľa pána A. skartované, keďže spoločnosť CK Servis s.r.o. bola v roku 2020 zrušená. Za takejto dôkaznej situácie možno uzavrieť, že dodanie plnení, na základe ktorých bola ponížená daňová povinnosť spoločnosti CK Servis s.r.o., nebolo preukázané a k zníženiu daňovej povinnosti došlo neoprávnene. Vyššie uvedeným dokazovaním je dokonca spochybnený reálny výkon podnikateľskej činnosti spoločnosťou CK Servis s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období, keďže jej jediný konateľ nevedel opísať žiadne uskutočnené obchody a v krátkom čase na to došlo k zrušeniu spoločnosti a skartovaniu účtovníctva. Pokiaľ žalobca namieta, že nepredloženie účtovníctva tejto spoločnosti je mimo sféry jeho vplyvu, správny súd uvádza, že v rámci objektívneho testu (preukázanie existencie daňového úniku) môže nastať daňový únik aj na inom stupni reťazca, ako priamo u žalobcu a v tomto smere žalobca nedôvodne namieta, že mu boli pričítané nedostatky iného subjektu, na ktorého konanie nemal žiaden vplyv. Pričítanie zodpovednosti žalobcu za daňový únik sa skúma až v rámci tzv. vedomostného testu (k tomu viac nižšie).

23. Žalobca tiež nedôvodne namieta nelogickosť tvrdenia správcu dane, že servis autoparku mohol pán A. vykonávať ako zamestnanec spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. Správny súd uvádza, že správca dane mal k dispozícii pracovnú zmluvu svedka A. a vykonal aj jeho výsluch a z týchto dôkazov vyplynulo, že ako zamestnanec spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. vykonával servis vozového parku, čo korešponduje s plnením, ktoré svedok A. spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. fakturoval ako konateľ jej dodávateľa CK Servis s.r.o. S poukazom na prechádzajúci odsek, kde správny súd uzavrel, že správca dane reálne spochybnil vykonávanie podnikateľskej činnosti spoločnosťou CK servis s.r.o., je správny záver správcu dane, že faktúra spoločnosti CK servis s.r.o. pre spoločnosť PPC Motorsport, s.r.o. bola vystavená iba formálne s cieľom umožniť spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. uplatnenie odpočítania DPH a neoprávneného zníženia daňovej povinnosti. Nedáva žiadny ekonomický zmysel, aby spoločnosť CK servis s.r.o., ktorej jediným konateľom a spoločníkom bol pán A., dodávala spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. plnenie totožné s plnením, ktoré jej pán A. poskytoval ako jej zamestnanec. Správny súd navyše poukazuje na to, že spoločnosti Motorsport, s.r.o. a CK Servis s.r.o. sídlili na rovnakej adrese. Žalobca nedôvodne namieta, že správca dane nedošetril, čo svedok skutočne vykonával na miestnej ohliadke, nakoľko správca dane mal dostatok dôkazov na prijatie svojho záveru (pracovnú zmluvu aj výsluch svedka A.) a nie je zrejmé, ako by miestna ohliadla mohla zmeniť zistený skutkový stav, čo nevysvetľuje ani žalobca. Pokiaľ žalobca namieta, že správca dane neskúmal materiálnu existenciu tohto plnenia, správny súd uvádza, že správca dane nespochybnil, že k servisu vozového parku došlo, len uzavrel, že tento servis nebol vykonaný spoločnosťou CK Servis s.r.o., ale pánom A. ako zamestnancom spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o.

24. Žalobca tiež nedôvodne namieta, že z preskúmavaných rozhodnutí nie je zrejmé, kde v reťazci vznikol daňový únik z dôvodu, že správca dane poukázal na faktúru vystavenú spoločnosti PPC Motorsport, s.r.o. a žalovaný na vstupné doklady vydané ERP uplatnené pri odpočítaní dane spoločnosťou CK servis s.r.o. Správny súd uvádza, že v prvostupňovom rozhodnutí (strana 28 hore) aj v napadnutom rozhodnutí (strana 18 v strede) je zhodne uvedené, že daňový únik vznikol u spoločnosti CK servis s.r.o. Prvostupňové a napadnuté rozhodnutia preto nemožno považovať v tomto smere za zmätočné. Správca dane k tomu v prvostupňovom rozhodnutí zároveň dodal, že k daňovému úniku došlo následne aj u spoločnosti CK Servis s.r.o., čo v konečnom dôsledku umožnilo žalobcovi získať neoprávnený daňový prospech, čím je jasne identifikovaný reťazec tak, ako ho popísal aj správny súd vyššie aj spojitosť obchodov žalobcu s daňovým únikom.

25. Žalobca ďalej namieta, že nie je preukázané, že v tomto prípade o podvodnom reťazci vedel, resp. mohol a mal vedieť. Správny súd uvádza, že pre pričítanie zodpovednosti za vyššie uvedený daňový podvod žalobcovi musí byť naplnený tzv. vedomostný test, že o daňovom podvode vedel alebo mohol a mal vedieť a zároveň sa na strane žalobcu posudzuje tzv. due diligence vedomostný test, či prijal potrebné opatrenia na to, aby zamedzil spojeniu svojich obchodov s podvodným konaním (subjektívna stránka daňového podvodu). Podľa správneho súdu žalobca dôvodne namieta, že tieto okolnosti neboli na strane žalobcu preukázané.

26. Správca dane založil nutnosť vedomosti žalobcu o daňovom podvode na neprimeranosti ceny plnenia, ktorú si žalobca riadne nezisťoval a ktorá je neúmerne navýšená vzhľadom na vstupné náklady dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. na poskytnutie fakturovanej služby. Neobvykle vysoká alebo nízka cena plnenia môže byť indíciou preukazujúcou daňový podvod, avšak podľa rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu SR, pokiaľ chcú daňové orgány pri preukazovaní vedomostnej stránky

uplatniť argument neobvyklej ceny plnenia v porovnaní s trhovými cenami, musia preukázať nielen cenu zdaniteľného plnenia, ale aj existenciu a výšku priemerných trhových cien, ako aj významnejšiu mieru odchýlky cien zdaniteľných plnení v porovnaní s trhovými cenami (rozhodnutie sp. zn. 3Sfk/11/2022 z 30. 05. 2024, odsek 64.), prípadne musia inými dôkaznými prostriedkami preukázať, že daňový subjekt si výraznej odchýlky v cenách v porovnaní s trhovými cenami bol vedomý (sp. zn. 3Sfk/5/2023 z 28. 03. 2024, odsek 58.). Na tieto závery odkazuje Najvyšší správny súd SR aj v rozsudku sp. zn. 8Sfk/9/2023 z 30. 07. 2024. Daňové orgány však v predmetnej veci takto nepostupovali. Jediný argument o neprimeranosti ceny spočíva v nepomere vstupných nákladov (preukázaných 650 eur) a ceny fakturovaného plnenia (50.000 eur). Zisťovanie výšky priemerných trhových cien obdobných služieb ani významnejšiu mieru odchýlky cien zdaniteľného plnenia od takto zistených cien alebo iné dôkazy o nutnosti vedomosti žalobcu o výraznej odchýlke v cenách v porovnaní s trhovými cenami správca dane ani žalovaný neskúmali. Žalobca preto dôvodne v správnej žalobe namieta, že dôkazné bremeno je na správcovi dane, ktorý neprimeranosť ceny nepreukázal. Správca dane tak svoj záver o neprimeranosti ceny urobil bez preukázania „primeranej“ ceny a odchýlky od nej, a preto zistenie skutkového stavu správcom dane a žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Nedostatočná je aj úvaha správcu dane, že žalovaný si mohol zistiť obvyklé ceny (z dôvodu dlhodobej spolupráce s dodávateľom PPC Motorsport, s.r.o., od iných dodávateľov alebo na pretekoch), keďže sám správca dane netvrdí a nemá preukázané, aká bola obvyklá cena za poskytnuté plnenie.

27. Záver o vedomosti žalobcu o jeho účasti na daňovom podvode nepreukazujú ani ďalšie skutočnosti zistené správcom dane. Správny súd sa stotožňuje s námietkou žalobcu, že rozpor vo vyjadreniach žalobcu ohľadne modelov automobilov (že reklama sa mala nachádzať na automobiloch Mitsubishi a Subaru) a vyjadrení konateľa dodávateľa PPC Motorsport, s.r.o. a svedka A. (že bolo použité len vozidlo Mitsubishi) je nepodstatný. Žalobca si takéto podrobnosti s odstupom času nemusí pamätať a navyše uviedol aj vozidlo Mitsubishi, ktoré na účel reklamy použité bolo. Rovnako nepodstatné sú aj rozdiely v tvrdeniach o tíme, za ktorý svedok A. pretekal (tím mrm motorsport a nie tím PPC Motorsport, s.r.o.). Tieto skutočnosti nepreukazujú možnú vedomosť žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu.

28. Aj vo vzťahu k nepriznaniu odpočítania DPH z faktúry od dodávateľa SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. žalobca namietal, že nebolo preukázané, že v reťazci vznikol daňový únik, ktorý bol dôsledkom podvodného konania. Správny súd sa s touto námietkou nestotožňuje. Správca dane identifikoval daňový únik v reťazci dodávateľ žalobcu SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. a jeho subdodávateľ Ajowa, s.r.o., ktorý nastal tak, že subdodávateľ Ajowa, s.r.o. si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2019 ponížil DPH odpočítaním dane uvedenej v riadkoch 21 a 23, ku ktorej podľa kontrolných výkazov nie je možné priradiť žiadne konkrétne plnenia ani dodávateľov, okrem plnenia od spoločnosti Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. ktoré však výšku odpočítanej dane nepokrýva. Dodávateľ SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. má daňovú povinnosť poníženú odpočítaním dane z faktúr od subdodávateľa Ajowa, s.r.o., ktorých fakturovaná hodnota je neprimerane vysoká. Uvedené spoločnosti boli do obchodného reťazca vložené bez riadneho podnikateľského dôvodu s cieľom navýšiť cenu služieb poskytnutých prvotnými dodávateľmi (Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. a AS Trenčín, a.s.) a získať neoprávnenú výhodu vo forme zníženia daňovej povinnosti s tým, že splatná daň bola ponížená o skoro rovnakú hodnotu ako suma odpočítateľnej dane. Preto dodávateľ SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. a subdodávateľ Ajowa, s.r.o. DPH uplatnenú na vystavených faktúrach do štátneho rozpočtu reálne neodviedli. Obidve tieto spoločnosti sú nekontaktné, nepredložili požadované daňové a účtovné doklady, bola im zrušená registrácia na DPH a v daňových priznaniach na DPH za rok 2019 vykázali vysoké obraty a nízke daňové povinnosti, čo je znakom reťazových obchodov typických pre subjekty založené a zaoberajúce sa činnosťou bez reálneho podkladu, ktorých hlavným cieľom je prostredníctvom narušenia neutrality systému DPH umožniť konečným odberateľom získať neoprávnenú výhodu vo forme zníženia daňovej povinnosti. Správca dane podľa správneho súdu aj v tomto prípade zabezpečil dostatok dôkazov, ktoré preukazujú, že k nedovedeniu dane došlo v dôsledku daňového podvodu, ako to správny súd zhrnul v odsekoch 3.3. až 3.5. tohto rozsudku, na ktoré odkazuje a nešlo len o nedopatrenie alebo náhodu.

29. Pokiaľ žalobca namieta, že nepredloženie dokladov od dodávateľa, resp. subdodávateľa žalobcu nemôže byť pripísané na ťarchu žalobcu, správny súd opakovane uvádza, že v rámci objektívneho testu (preukázanie existencie daňového úniku) môže nastať daňový únik aj na inom stupni reťazca, ako priamo u žalobcu a v tomto smere žalobca nedôvodne namieta, že mu boli pričítané nedostatky iných subjektov, na ktorých konanie nemal žiaden vplyv.

30. Správny súd sa tiež nestotožňuje s námietkou žalobcu, že neúmerné navýšenie ceny za plnenie, ktoré nemá ekonomické opodstatnenie, nie je postačujúce na preukázanie podvodu. V prípade faktúry č. 21998 (prenájom reklamnej plochy v priestoroch hokejovej haly Dukla Trenčín) bola na začiatku reťazca Ajowa, s.r.o. – SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. – žalobca spoločnosť Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s., ktorá prenajímala reklamnú plochu na zimnom štadióne spoločnosti Ajowa, s.r.o. za sumu 16.000 eur, pričom žalobca na konci reťazca zaplatil za túto službu sumu 180.000 eur. V konaní sa pritom nepreukázali žiadne dodatočné náklady vynaložené spoločnosťami Ajowa, s.r.o. a SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. na poskytnutie tejto služby žalobcovi s tým, že aj samotné logo umiestnené na štadióne zabezpečil Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. a osadené bolo v rámci údržby ľadovej plochy, ktorú vykonáva Mestské hospodárstvo a správa lesov m.r.o. Viac ako desaťnásobné navýšenie ceny je v tejto situácii za použitia elementárnej logiky absolútne ekonomicky neodôvodnené. Správny súd poukazuje na to, že v prípade tejto faktúry nejde o generické plnenie, ktoré môže poskytnúť akýkoľvek subjekt, ale o špecifickú jedinečnú službu – umiestnenie reklamy na konkrétnom zimnom štadióne, na ktorom hráva konkrétny hokejový klub. Preto je relevantné porovnať cenu, ktorá bola za túto službu fakturovaná žalobcovi s cenou, za ktorú túto službu poskytuje spoločnosť Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. ako prvotný a z povahy veci jediný možný dodávateľ svojmu priamemu odberateľovi. Žalobca nedôvodne namieta nekorektné porovnanie jednotlivých cien, keďže medzi spoločnosťami Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. a Ajowa s.r.o. trvala zmluva od 01. 09. 2019 do 30. 06. 2020 a medzi spoločnosťou SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. a žalobcom od 12. 01. 2019 do 31. 12. 2019. Prvotná cena dohodnutá medzi spoločnosťami Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. a Ajowa s.r.o. bola síce dojednaná za kratšie obdobie ako zmluva na konci reťazca medzi spoločnosťou SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. a žalobcom, navýšenie ceny je však napriek niekoľkomesačnému rozdielu stále zjavne neprimerané.

31. V prípade faktúry č. 219100 (propagácia obchodného mena a loga žalobcu ako hlavného partnera Futbalového klubu AS Trenčín) bola na začiatku reťazca spoločnosť AS Trenčín, a.s., ktorá uvedené služby poskytla spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. za sumu 40.000 eur a tá ich následne poskytla žalobcovi za sumu 480.000 eur, a to za rovnaké obdobie (01. 01. 2019 do 31. 12. 2019). Aj v tomto prípade neboli preukázané žiadne dodatočné náklady vynaložené spoločnosťou SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. na poskytnutie tejto služby žalobcovi, a teda dvanásťnásobné navýšenie ceny je aj v tejto situácii zjavne neprimerané a nemá žiadne ekonomické opodstatnenie. Ani v tomto prípade nejde o generické plnenie, ale túto službu môže v konečnom dôsledku žalobcovi poskytnúť jedine spoločnosť AS Trenčín, a.s., ktorá ho bude propagovať ako hlavného partnera svojho futbalového klubu. Preto je relevantné porovnať cenu, ktorá bola za túto službu fakturovaná žalobcovi s cenou, za ktorú túto službu poskytuje spoločnosť AS Trenčín, a.s. ako prvotný dodávateľ.

32. Žalobca aj v prípade faktúr od dodávateľa SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. namieta, že nie je preukázané, že o podvodnom reťazci vedel, resp. mohol a mal vedieť. Správny súd sa ani s touto námietkou nestotožňuje, pretože správca dane a žalovaný objektívnymi dôkazmi preukázali, že žalobca o daňovom podvode mohol vedieť, avšak neprijal potrebné opatrenia na to, aby zamedzil spojeniu svojich obchodov s podvodným konaním. Ako správny súd uviedol vyššie, v prípade obidvoch faktúr od dodávateľa SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. ide o špecifické plnenia, ktoré z ich povahy nemôže poskytnúť nikto iný ako ich prvotní dodávatelia Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. a AS Trenčín, a.s. Vzhľadom na obsah poskytnutých služieb muselo byť aj žalobcovi zrejmé, že tieto plnenia v konečnom dôsledku neposkytne dodávateľ SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o., ale prevádzkovatelia hokejového a futbalového klubu. Správny súd sa preto stotožňuje so záverom správcu dane, že žalobca vedel kde a kým budú reklamné služby realizované, a preto si mohol a mal preveriť ich ceny priamo u poskytovateľov, ktorí sú všeobecne známi, čím by dodržal zásadu obozretnosti. Žalobca takto však zjavne nepostupoval, keď za poskytnuté plnenia bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia zaplatil niekoľkonásobne vyššie ceny, ako boli ceny u konečných poskytovateľov týchto služieb. Správca dane pritom zistil, že spoločnosť Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. má oficiálny cenník zverejnený na webovej stránke hokejového klubu (vyjadrenie jej štatutárneho zástupcu v zápisnici o miestnom zisťovaní) a spoločnosť AS Trenčín, a.s. uviedla, že reklamu poskytujú priamo alebo sprostredkovane s tým, že cenník nie je verejný, ale je súčasťou každého obchodného rokovania (odpoveď na výzvu správcu dane), a teda žalobca oslovením tohto subjektu cenu mohol zistiť. Žalobca však na otázku správcu dane, či si overil cenu fakturovaných služieb a či zodpovedá obvyklým cenám, uviedol, že „im to vyhovovalo, tak uzavreli tento obchod.“ Preto nemožno skonštatovať, že žalobca prijal všetky rozumné opatrenia, aby zamedzil spojeniu jeho obchodu s daňovým podvodom.

33. Správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/33/2021 z 19. 10. 2022 (najmä odsek 35. a nasl.), ktorý riešil skutkovo obdobnú vec, ktorú právne posúdil ako daňový podvod, pričom cena plnenia bola od prvotného po konečného dodávateľa niekoľkonásobne navýšená, čo bolo ekonomicky neodôvodnené a jednotlivé subjekty boli do obchodného reťazca len umelo vložené. Najvyšší správny súd uviedol, že pokiaľ daňový subjekt, bez preverenia obchodných partnerov, uzavrie obchodnú zmluvu so subjektom, ktorý nebude reálnym dodávateľom jeho služby, i keď mal možnosť osloviť obchodné spoločnosti, ktoré služby, či tovary produkujú, vyrábajú a priamo dodávajú neraz niekoľkonásobne nižšej cene, než cena, ktorú dohodol žalobca so svojím „konečným dodávateľom“, daňový subjekt sa sám „dostáva“ do situácie, že sa môže ocitnúť v obchodnom reťazci plnení, ktorých subjekty od producenta, výrobcu, poskytovateľa služby, budú poskytovať rovnaké služby, avšak podstatne a neraz aj neúmerne vyššou cenou (bez preukázania reálnosti masívneho zvýšenia nákladov) a tým aj vyšším DPH, vystavuje sa tak reálnej možnosti preverovania týchto obchodných transakcií daňovými orgánmi.

34. Pokiaľ žalobca namieta, že cenníky za takéto služby nie sú bežne dostupné verejnosti a nenachádzajú sa ani na webových stránkach klubov, správny súd odkazuje na dokazovanie vykonané správcom dane s tým, že spoločnosť Hokejový klub Dukla Trenčín, a.s. má podľa vyjadrenia jej štatutárneho zástupcu oficiálny cenník zverejnený na webovej stránke hokejového klubu, pričom žalobca dôkaz opaku nepredložil, a v prípade spoločnosti AS Trenčín, a.s. bolo zistené, že reklamu poskytujú aj priamo s tým, že cenník síce nie je verejný, ale je súčasťou každého obchodného rokovania, teda ako taký existuje a žalobca mohol primeranosť ceny overiť oslovením tohto subjektu. Irelevantná je obrana žalobcu, že svojho dodávateľa preveril prostredníctvom registra FinStat, a zoznamov Finančnej správy SR preukazujúcich nesplnenie povinností voči finančnej správe, keďže podozrivosť obchodov spočívala v neprimeranosti ceny, ktorú si žalobca nepreveril. Pokiaľ žalobca namieta, že správca dane nevykonal porovnanie cien na trhu, a preto jeho tvrdenie o ich neprimeranosti nemôže obstáť, správny súd uvádza, že správca dane inými dôkaznými prostriedkami preukázal výraznú odchýlku v cenách a aj prečo si jej žalobca musel byť vedomý, a to s poukazom na cenu plnenia od prvotných dodávateľov služieb – prevádzkovateľov jednotlivých športových klubov, ktorí ich pre individuálnosť týchto služieb mohli ako jediní poskytnúť, ako to správny súd viackrát uviedol vyššie. Správny súd sa nestotožňuje ani s tvrdením žalobcu, že voči nemu boli vyvodené negatívne dôsledky z dôvodu, že iné subjekty v reťazci boli nekontaktné, nepredložili vyžiadané doklady alebo si nesplnili daňové povinnosti, keďže na týchto okolnostiach nebolo založené posúdenie subjektívnej stránky Axel Kittel testu, ale len objektívny test, čo je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

35. Vzhľadom na vyššie uvedené, správny súd zrušil napadnuté aj prvostupňové rozhodnutie z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. e) a g) SSP, pretože zistenie skutkového stavu správcom dane a žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred týmito orgánmi, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Vzhľadom na to, že skutkový stav veci bol nedostatočne zistený už v prvostupňovom rozhodnutí a porušenia ustanovení o konaní sa dopustil už správca dane, správny súd v súlade s § 191 ods. 3 písm. a) SSP zrušil aj jeho rozhodnutie a podľa § 191 ods. 4 SSP vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Pokiaľ správca dane v ďalšom konaní neprizná žalobcovi právo na odpočítanie DPH z obchodu s dodávateľom PPC Motorsport, s.r.o. z dôvodu daňového podvodu, v súlade s právnym názorom vysloveným správnym súdom poskytne pred vydaním rozhodnutia vo veci samej žalobcovi možnosť vyjadriť sa právnemu posúdeniu veci ako daňového podvodu ako aj možnosť preukázať, že k daňovému podvodu nedošlo alebo že na ňom nebol účastný. Pokiaľ správca dane bude mať za to, že vo veci ide o daňový podvod z dôvodu neprimeranosti ceny poskytnutého plnenia, doplní vo veci dokazovanie ohľadom priemernej výšky trhových cien obdobného plnenia v danom čase a že žalobca si bol prípadnej zistenej výraznej odchýlky vedomý, všetko v súčinnosti so žalobcom.

36. Podľa § 167 ods. 1 SSP priznal správny súd žalobcovi, ktorý bol v konaní plne úspešný, keďže súd zrušil napadnuté aj prvostupňové rozhodnutie v celom rozsahu, právo na náhradu 100 % trov konania od žalovaného. O výške trov konania rozhodne vyšší súdny úradník správneho súdu po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením v súlade s § 175 ods. 2 SSP.

37. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.
Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť na Správny súd v Banskej Bystrici v lehote 1 mesiac od doručenia rozhodnutia. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť
a) označenie napadnutého rozhodnutia,
b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).
(2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak
a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.