Súd:	Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka:	5Sf/7/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0825100192
Dátum vydania rozhodnutia:	13. 08. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Katarína Petráň Vinczeová
ECLI:	ECLI:SK:SpSBB:2026:0825100192.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Petráň Vinczeovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu Mgr. Denisy Rybárovej Slivovej a JUDr. Petra Molčana v právnej veci žalobcu: PECO s. r. o., so sídlom Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava – mestská časť Rača, IČO: 43 991 009, právne zastúpený: AK Dane a clá, s. r. o., so sídlom Račianska 1524/75, 831 02 Bratislava – mestská časť Nové Mesto, IČO: 57 400 491 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100085426/2025 zo dňa 10.01.2025, takto

r o z h o d o l :

Správny súd v Banskej Bystrici žalobu z a m i e t a .

Žalobcovi a žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

Prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu

1) Daňový úrad Trenčín (ďalej aj len „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie jún 2021 (ďalej aj len ,,daňová kontrola“), na základe Oznámenia č. 101659978/202l zo dňa 07.09.2021, s dátumom začatia dňa 17.09.2021. Z dôvodu zaslania Žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj len ,,Žiadosť o MVI“) č. 10166328412022 zo dňa 06.06.2022 bola daňová kontrola rozhodnutím č. 101711930/2022 zo dňa 09.06.2022 prerušená od 10.06.2022 do 28.07.2022, kedy pominuli dôvody jej prerušenia. O výsledku daňovej kontroly vypracoval správca dane Čiastkový protokol č. 100450997/2022 zo dňa 09.03.2022 a následne dňa 07.10.2022 Protokol č. 102755612/2022 (ďalej aj len „Protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole žalobcovi doručený dňa 13.l0.2022, čím bola daňová kontrola podľa § 46 ods. 9 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „Daňový poriadok“) ukončená. Pripomienky k Protokolu boli so žalobcom prerokované dňa 12.06.2024, o čom spísal správca dane Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. l01672449/2024. Z dôvodu zaslania žiadostí o MVI bolo aj vyrubovacie konanie prerušené, a to od 16.12.2022 do 01.06.2022 a neskôr od 13.09.2023 do 02.02.2024. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 101881032/2024 zo dňa 02.07.2024 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 16.000,- Eur, nadmerný odpočet znížil zo sumy 18.945,85 Eur na sumu 2.945,85 Eur, na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2021. Rozhodujúcou skutočnosťou pre

vydanie prvostupňového rozhodnutia bolo nepriznanie práva na odpočítanie dane žalobcovi z faktúr od spoločnosti Bon Group s.r.o., so sídlom Vrančovičova71, 841 03 Bratislava – mestská časť Lamač, IČO: 52 128 539 (ďalej aj len „Bon Group s.r.o.“), konkrétne z faktúry č. 210100109 vo výške 6.000,- Eur, z faktúry č. 210100110 vo výške 6.000,- Eur z dôvodu účasti žalobcu na podvodnom konaní a z faktúry č. 210100111 vo výške 4.000,- Eur, z dôvodu porušenia § 49 ods. l a 2 v nadväznosti na § 5l zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“).

2) Zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102042604/202l spísanej so žalobcom dňa 28.10.202 mal správca dane za preukázané, že žalobca sa prevažne zaoberá hrubými stavbami (armovacími prácami) v zahraničí (Rakúsko, Nemecko, Česká republika). Na Slovensku sa venuje kúpe a prenájmu budov, obchodných priestorov a pozemkov (,,developingu“). Z dokladov predložených k daňovej kontrole správca dane zistil, že najväčším dodávateľom žalobcu v zdaňovacom období jún 2021 bola spoločnosť Bon Group s.r.o., od ktorej si uplatnil odpočítanie dane z faktúr, predmetom ktorých je propagácia spoločnosti na základe Zmluvy o reklame č. 77/202l zo dňa 31.05.2021. Konkrétne sa jedná o faktúru č. 2110100109, dátum dodania: 12.06.202l, základ dane: 30.000,- Eur, DPH: 6.000.- Eur, celková suma: 36.000,- Eur; faktúru č. 210100110, dátum dodania: 12.06.202l, základ dane: 30.000,- Eur, DPH: 6.000,- Eur, celková suma: 36.000,- Eur a faktúru č. 210100111, dátum dodania: 11.06.2021, základ dane: 20.000,- Eur, DPH: 4.000,- Eur, celková suma: 24.000,- Eur. Faktúra č. 2110100109 bola uhradená dňa 25.06.202l a faktúra č. 210100110 bola uhradená dňa 07.07.2021, obidve bezhotovostne na účet spoločnosti Bon Gľroup s.r.o. Faktúra č. 210100110 nebola uhradená.

3) Zmluva o reklame č. 77/202l zo dňa 3l.05.2021 bola uzatvorená medzi zmluvnými stranami Bon Group s.r.o. ako poskytovateľom a žalobcom ako reklamným partnerom za účelom zabezpečenia reklamy pre žalobcu. Za podmienok dojednaných v predmetnej zmluve sa spoločnosť Bon Group s.r.o. ako vlastník a držiteľ licencie LAMA RACING tímu a majiteľ tímu LAMA RACING zaviazal pre žalobcu ako hlavného reklamného partnera zabezpečiť reklamu, ktorá zahŕňa predvedenie, prezentáciu, propagáciu a iné oznámenie jeho obchodného mena, loga, prípadne ochranných známok a dobrej povesti v mieste, čase a spôsobom dohodnutým v zmluve. Žalobca k spolupráci so spoločnosťou Bon Group s.r.o. do Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 28.10.202l uviedol, že predmetom spolupráce bola reklama na pretekárskych autách tímu LAMA RACING, nakoľko tento tím dosahoval dobré výsledky na súťažiach na Slovensku aj v zahraničí. napr. v Rakúsku, v Českej republike, v Maďarsku, v Bahrajne, čo sú krajiny zaujímavé pre žalobcu. Žalobca oslovil spoločnosť Bon Group s.r.o. e-mailom, komunikoval s p. A., ktorý mu prezentoval, na ktorých pretekoch sa v danom období zúčastnil a v ktorej lokalite. Na základe toho si žalobca urobil vnútornú analýzu nastavenia stratégie a efektivity využitia reklamných služieb. V zmysle vyššie uvedenej Zmluvy o reklame č. 77/2021 bol žalobcovi poskytnutý nadštandardný balík služieb, ktorý zahŕňal komplet všetky služby a materiály v zmysle zmluvy a jej príloh. Cenu za služby určil dodávateľ po vzájomnej dohode vzhľadom na veľkosť a charakter podujatia. Za prínosy takejto formy reklamy žalobca považoval to, že aj v pandemickom období dosiahol minimálne porovnateľné ekonomické a hospodárske ukazovatele ako v iných účtovných obdobiach. Analýzu na základe ktorej dospel k tomu záveru, že si vďaka takejto reklame udržal určitý štandard v pandemickom období, si žalobca neevidoval. Grafický návrh loga PECO BAU STAHL ARMIERUNG odovzdal žalobca na USB kľúči p. A., kto ho ale nalepil na pretekárske vozidlo uviesť nevedel. V súvislosti s faktúrami č. 210100109, 210100110 a 210100111 žalobca uviedol, že celý seriál pretekov organizovala rakúska spoločnosť Lechner Racing GmbH, s ktorou vďaka vyššie uvedeným podujatiam nadviazal dobré vzťahy (napr. Redbullring v Grazi). Spoločnosť Lechner Racing GmbH vedela, že žalobca má zákazky aj v Salzburgu, a tak ho oslovila na osobné stretnutie. Spoločnosť Lechner Racing GmbH spolupracovala so aj spoločnosťou Redbull, konkrétne s p. B., ktorý žalobcu pozval na podujatie PSCCE 202l – Slovakia Ring. Na základe reklamy na predchádzajúcich pretekoch mal žalobca získať nové zákazky v okolí Salzburgu. Na pretekoch PSCCE 202l – Slovakia Ring mal byť žalobca propagovaný formou našitého loga na kombinézach pretekárov, roll-up baneroch a mal byť spomenutý v rozhovoroch s jazdcami. Všetci reklamní partneri sa počas pretekov stretli vo VIP zónach pri občerstvení, kde sa mal žalobca spoznať s novými partnermi. V reakcii na Výzvu na predloženie dokladov a dôkazov zo dňa 03.12.2021, žalobca v podaní zo dňa 29.12.2021 k vnútornej analýze uviedol, že jeho zamestnanci urobili prieskum trhu a vybrali si motor-šport v kategórií, ktorá sa koná v mnohých krajinách V4, ako aj v krajinách v Middle East regióne, pretože časopisy a televízia by oslovili iba slovenský trh. K faktúre č. 210100111 uviedol, že došlo k chybe v komunikácií medzi ním a účtovnou kanceláriou, táto faktúra nemala byť vôbec zaúčtovaná, nakoľko bola chybne vystavená. Žalobca správcovi dane predložil webové adresy tímu LAMA RACING, na stránkach ktorých boli vyobrazené fotografie preukazujúce nalepenie loga žalobcu

na pretekárskom vozidle a jeho našitie na pretekárskej kombinéze. Osobitná objednávka, v ktorej mal byť určený rozsah reklamy z nadštandardného balíka v zmysle Zmluvy o reklame č. 77/2021 článok II. bod 2. neprebehla, nič nadštandardné sa nedoobjednávalo ani podľa príloh, ani osobito.

4) Správca dane zaslaním Výzvy č. 10200282512021 zo dňa 21.10.202l adresovanej spoločnosti Bon Group s.r.o. a odpovede na túto výzvu doručenej dňa 11.11.202l zistil, že spoločnosť Bon Group s.r.o. vystavila v kontrolovanom zdaňovacom období pre žalobcu len faktúry č. 210100109 a č. 21010110, pričom faktúru č. 210100111 nemala zahrnutú v evidencii DPH, daň z nej nepriznala, neodviedla, ani nebola uhradená. Spoločnosť Bon Group s.r.o. si uplatnila odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa UREN s.r.o., so sídlom Zámocká 3, 811 0l (ďalej aj len „UREN s.r.o.“), konkrétne sa jedná o faktúry č. 21200026 a č. 21200027, obidve vystavené dňa 11.06.2021, za služby spojené s prevádzkou produkčného motorového vozidla A. C. D. C. na podujatí PSCCE 202l – Slovakia Ring, dňa 11.06.202l – tréningové jazdy a dňa 12.06.2021 – jazdy. Podľa Rámcovej zmluvy zo dňa 02.03.2020 mala spoločnosť UREN s.r.o. zabezpečiť pre spoločnosť Bon Group s.r.o. dodanie a nájom športového motorového vozidla bez závodných športových pneumatík, transport vozidla, cateringové služby, reklamu na športových motorových vozidlách a iné služby týkajúce sa účasti na športových motorových podujatiach.

5) Dňa 22.04.2022 vypočul správca dane bez účasti žalobcu v procesnom postavení svedka konateľa spoločnosti Bon Group s.r.o., E. A., o čom spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 10100906812022. Svedok uviedol, že spoločnosť Bon Group s.r.o. sa v roku 2021 venovala propagácii a reklame, prezentácií log reklamných partnerov. Za spoločnosť bol oprávnený konať iba svedok, jeho úlohou bolo zabezpečiť všetko sprostredkovanie v súvislosti s pretekárskymi závodmi, ktoré si spoločnosť Bon Group s.r.o. vyhľadávala na internete. Spoločnosť Bon Group s.r.o. oslovil žalobca e-mailom, za účelom spolupráce v zmysle zverejnenia jeho loga na autách tímu LAMA RACING pri jednotlivých pretekoch v júli 2020. Svedok komunikoval s p. A., tlmočníkom bol B. B.. Svedok objednal na preteky PSCCE 2021 – Slovakia Ring pretekárske auto A. C. D. C. od firmy UREN s.r.o. Vlastníka vozidla svedok nepoznal. Svedok prihlásil pretekára a auto na preteky a skontroloval kombinézu pretekára. Organizátorom pretekov bol Lechner Racing. Za žalobcu sa pretekov zúčastnil len p. F. A.. Spoločnosť Bon Group s.r.o. poskytla žalobcovi ako hlavnému reklamnému partnerovi v zmysle Zmluvy o reklame č. 77/2021 základný balík – reklamu na auto, zviditeľnenie spoločnosti, bannery. Cena reklamy sa stanovovala na základe dohody. Na spoločnosť UREN s.r.o. sa svedok nakontaktoval v roku 2020 cez internet, webovú stránku ,,renthrace.com“. S konateľkou tejto spoločnosti, E. G., komunikoval mailom alebo telefonicky, osobne sa stretli iba pri prvých pretekoch. Spoločnosť UREN s.r.o. dodala motorové vozidlo deň pred pretekmi, skúšobné jazdy vykonával p. B.. Servisný tím k autu (2-3 osoby) dodala spoločnosť UREN s.r.o. spolu s autom. Auto preberal svedok na mieste pretekov. Osobu, ktorá mu auto odovzdala, uviesť nevedel. Pneumatiky na preteky aj na tréningy mala dodať spoločnosť UREN s.r.o., ktorá mala tiež zabezpečiť, aby logo daňového subjektu už bolo nalepené na aute. Nálepky loga dal svedok zhotoviť spoločnosti Raellye Design. Rozmery nálepiek boli dohodnuté s p. A.. Po skončení pretekov si spoločnosť UREN s.r.o. prevzala vozidlo, či boli na ňom stále nálepky log reklamných partnerov, svedok uviesť nevedel. Dňa 11.05.2022 za účasti žalobcu pokračoval výsluch svedka E. A., po dohode so svedkom, ktorý požiadal o ukončenie pojednávania dňa 22.04.2022 a jeho pokračovanie dňa l l.05.2022. Z obsahu Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101333965/2022 vyplýva, že úlohou svedka na pretekoch bolo auto objednať, zaplatiť, odviesť DPH a podať kontrolný výkaz. Pretekov PSCCE 202l – Slovakia Ring sa svedok nezúčastnil, auto prebral asi pretekár F. B.. Závodné pneumatiky na preteky PSCCE 202l – Slovakia Ring dodala spoločnosť UREN s.r.o. na základe samostatnej objednávky. Objednávka v zmysle uzatvorenej rámcovej zmluvy so spoločnosťou UREN s.r.o. prebiehala telefonicky alebo mailom. Spoločnosť UREN s.r.o. zabezpečila na preteky PSCCE 2021 – Slovakia Ring dovoz pretekárskeho auta s polepom, kompletný servisný tím, benzín a catering. Keďže obchodná spolupráca so spoločnosťou UREN s.r.o. trvala od roku 2020, došlo k zjednodušeniu objednávok, bez potreby dohodnutia si ceny a podobne. Na otázku správcu dane, či veľkosť, počet nálepiek a ich umiestnenie bolo konzultované so žalobcom svedok odpovedal, že nejaká dohoda bola, komunikoval s p. B.. Nálepky vyrábala spoločnosť UREN, s.r.o. čo mala potvrdiť aj objednávka. Logo daňového subjektu bolo zaslané poštou E. G.. Kto odstránil nálepky z auta svedok uviesť nevedel, keďže sa pretekov nezúčastnil, ale mala to na starosti spoločnosť UREN s.r.o. Na pretekoch PSCCE 202l – Slovakia Ring reklamné bannery neboli. Svedok za tím LAMA RACING prihlásil vozidlo Porsche Cayman GT4 Clubsport na preteky PSCCE 2021 – Slovakia Ring mailom adresovaným p. H., telefonicky prihlášku vybavil F. B. v angličtine. Na základe otázok žalobcu svedok potvrdil dodanie služieb daňovému subjektu v zmysle Zmluvy o

reklame č. 77/202l. Svedok sa nevedel vyjadriť, či spoločnosť Bon Group s.r.o. vystavila pre žalobcu aj faktúru za kvalifikáciu.

6) Správca dane z verejne dostupných zdrojov ďalej zistil, že spoločnosť Bon Group s.r.o. vykázala za rok 2020 pri celkových výnosoch vo výške l.477.868,- Eur stratu vo výške 3.058,- Eur, nulové hodnoty hmotného alebo nehmotného majetku, ročné náklady na zamestnancov vo výške 6.363,- Eur. V roku 2021 vykázala celkové výnosy vo výške 617.388,- Eur, stratu 10.093,- Eur, náklady na zamestnancov 8.415,- Eur a nulové hodnoty majetku.

7) Správca dane viedol ďalšie preverenie k spoločnosti UREN s.r.o., so sídlom Zámocká 3, Bratislava – mestská časť Staré Mesto (ďalej aj len ,,UREN s.r.o.“), ktorej zaslal Výzvu č. 102453092/202l zo dňa 02.12.202l, za účelom preverenia obchodnej spolupráce so spoločnosťou Bon Group s.r.o. Dňa 05.07.2022 boli správcovi dane od spoločnosti UREN s.r.o. doručené dôkazy z ktorých správca dane zistil, že spoločnosť UREN s.r.o. si objednala u spoločnosti ECO Solving s.r.o., so sídlom Klincová 37/B, 82l 08 Bratislava 2, (ďalej aj len ,,ECO Solving s.r.o.“) služby spojené s prevádzkou motorového vozidla A. C. D. C. na pretekoch PSCCE 202l – Slovakia Ring – prenájom, servis, vybavenie, palivo PANTAl03, caterin, reklamná plocha vozidla, preprava, na základe objednávky č. 2100027 na tréningové jazdy dňa 11.06.2021 v sume 34.050.- Eur bez DPH, na základe objednávky č. 2100028 na jazdy dňa 12.06.2021 v sume 34.050,- Eur bez DPH a na základe objednávky č. 2100029 si objednala u spoločnosti ECO Solving s.r.o. pneumatiky B. pre produkčné vozidlo v celkovej sume 20.760,- Eur bez DPH.

8) V zmysle Úradného záznamu č. 10l64877312022 zo dňa 02.06.2022, správca dane vykonal úkony za účelom zabezpečenia svedeckej Výpovede E. G., konateľky spoločnosti UREN s.r.o., ktorá sa však na ústne pojednávanie nedostavila, ale požiadala o svoje vypočutie v Českej republike. Na základe uvedeného správca dane zaslal Žiadosť o MVI č. 101663284/2022 zo dňa 06.06.2022, na ktorú obdržal odpoveď dňa 28.07.2022. E. G. sa ústneho pojednávania dňa 12.07.2022 nezúčastnila, avšak súčasťou odpovede bol Protokol o ústnom pojednávaní č. 3205192/22/2102-60562-201075, spísaný so svedkom E. G. dňa 11.07.2022, vo veci preverení obchodných vzťahov spoločností UREN s.r.o. a PECO s.r.o. v mesiaci júl 2020. E. G. pritom využila svoje právo nevypovedať, nakoľko ako uviedla, všetka účtovná dokumentácia bola zaslaná na príslušné daňové úrady na Slovensku, v súčasnosti v Českej republike nedisponuje žiadnymi účtovnými dokladmi. Spolupráca s preverovanými subjektmi prebiehala v rokoch 2020 a 202l, spoločnosť UREN s.r.o. je v súčasnej dobe v útlme a nevykonáva žiadnu hospodársku činnosť. Podľa jej názoru sa jedná o duplicitné otázky, na ktoré už odpovedala. Súčasne požiadala, aby uvedený text bol použitý pre ďalšie zdaňovacie obdobia. Správca dane z verejne dostupných zdrojov (Register účtovných závierok) zistil, že spoločnosť UREN s.r.o. vykázala za rok 2020 celkové výnosy v sume 2.179 601,- Eur, celkové náklady v sume 2.245.980,- Eur, stratu v sume 68.389,- Eur, nulové hodnoty hmotného a nehmotného majetku, nulové náklady na zamestnancov a zápore vlastné imanie v sume - 63.389,- Eur. Za rok 2021 vykázala spoločnosť UREN s.r.o. celkové výnosy v sume l.029.799,- Eur, celkové náklady v sume l.026.727,- Eur, zisk v sume 3.072,- Eur, nulové hodnoty hmotného a nehmotného majetku, nulové náklady na zamestnancov a záporne vlastné imanie v Sume – 60.317,- Eur.

9) Za účelom preverenia obchodnej spolupráce so spoločnosťou UREN s.r.o. zaslal správca dane spoločnosti ECO Solving s.r.o. Výzvu č. 10245316812021 zo dňa 02.12.2021, ktorá bola riadne doručená, avšak správcovi dane nebola na ňu doručená žiadna odpoveď. Správca dane zistil, že konateľom spoločnosti ECO Solving s.r.o. je E. G. z Českej republiky, že spoločnosť ECO Solving s.r.o. nepodala za obdobie jún 2021 daňové priznanie DPH, ani kontrolný výkaz, a tiež, že ku dňu 30.09.2021 jej bola zrušená registrácia pre DPH z úradnej moci. V zmysle Úradného záznamu č. 10227199612023 zo dňa 07.09.2023, E. G. bol správcom dane predvolaný ako svedok dňa 06.09.2023, avšak svedok, ani daňový subjekt sa v stanovenom termíne na ústne pojednávanie nedostavili.

10) Spoločnosti Metrola s.r.o. zaslal správca dane Výzvu č. 10245324912021 zo dňa 02.12.2021, za účelom preverenia obchodnej spolupráce spoločnosti UREN s.r.o. Zásielka sa vrátila správcovi dane s poznámkou ,,adresát je neznámy“. Správca dane zistil, že konateľom spoločnosti je B. A. z Maďarskej republiky, že spoločnosť Metrola s.r.o. podala posledné daňové priznanie pre DPH za 08/2020, a tiež že ku dňu 31.05.2021 jej bola zrušená registrácia pre DPH z úradnej moci.

11) Vo vyrubovacom konaní správca dane preveril zaslaním Žiadostí o MVI spoločnosť Lechner Racing GmbH, organizátora pretekov PSCCE 202l – Slovakia Ring. Z doručených odpovedí vyplynulo, že F. B.

pretekal bezplatne ako náhradný jazdec, že dohoda o pretekoch bola uzatvorená telefonicky medzi F. B. a I. H., že prihláška nebola potrebná, podmienkou na účasť na pretekoch bolo predloženie pretekárskej licencie. Spolupráca medzi tímom LAMA RACING a Lechner Racing GmbH prebiehala v rokoch 2020 a 2021, pričom tím LAMA RACING zastupoval F. B.. Vozidlo A. C. D. C. bolo tímu LAMA RACING poskytnuté spolu so servisným tímom bezplatne jeho majiteľom H. J. D., ktorý zároveň zabezpečil jeho prepravu na preteky Slovakia Ring, ako aj späť do Rakúska. Reklamné polepy na vozidlo nalepil sám vodič. V júni 2021 komunikoval F. B. s I. H. prostredníctvom mailového účtu spoločnosti Dispensa, s.r.o. Tím LAMA RACING pretekal v mene spoločnosti ECO Solving s.r.o. na pretekoch Red Bull Ring v dňoch 28.05.-29.05.2021, na ktoré vozidlo objednal u Lechner Racing GmbH E. G..

12) K. F. B., jazdca tímu LAMA RACING, ktorý sa zúčastnil pretekov PSCCE 2021 – Slovakia Ring, správca dane vypočul dňa 21.03.2024, o čom spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 10095708212024. Svedok vypovedal, že počas svojej aktívnej pretekárskej kariéry jazdil pre tím LAMA RACING a je držiteľom medzinárodnej licencie. Spoluprácu spoločnosti Bon Group s.r.o. so žalobcom dohadoval E. A.. Svedok bol zakladateľ a pretekár tímu LAMA RACING, a tiež konateľom spoločnosti KALENA s.r.o., ktorá tím vlastnila. Po nehode spoločnosť predal, následne bol oslovený E. A., s tým, že on bude zabezpečovať všetky veci ohľadne pretekov v mene spoločnosti Bon Group s.r.o. a svedok bude ďalej jazdiť za tím LAMA RACING. Úlohou spoločnosti Bon Group s.r.o. bola reklamná prezentácia každej spoločnosti, ktorá bola uvedená na pretekárskom vozidle. V roku 2021 spoločnosť Bon Group s.r.o. vlastnila licenciu vydanú Slovenskou asociáciou motoristického športu, bez ktorej by sa nemohla zúčastňovať pretekov. Skutočnosť, či bola spoločnosť Bon Group s.r.o zapísaná v registri právnických osôb v športe v súlade so zákonom o športe, nie je podmienkou na to, aby sa mohla zúčastňovať pretekov. Na preteky sa nahlasuje tím, jazdec, vozidlo, spoločnosť, pričom spoločnosť ani meno jazdca sa nezverejňuje. Úlohou svedka na pretekoch PSCCE 2021 – Slovakia Ring bolo zúčastniť sa rozpravy, kde si prevzal technické údaje o trati a dal skontrolovať oblečenie a odjazdiť preteky. Spoločnosť F. D. L. zabezpečila dodávateľa s vozidlom spolu so servisným tímom aj pneumatikami. Po príchode svedka už bolo všetko pripravené. Svedok odjazdil 2 tréningové jazdy, potom 2 kvalifikácie a nakoniec vytrvalostný závod. Bez účasti na tréningoch a kvalifikáciách nebolo možné sa zúčastniť hlavných pretekov. O účasti na pretekoch PSCCE 2021 – Slovakia Ring sa svedok dozvedel asi 2 týždne vopred od E. A.. Svedok nevedel uviesť, od koho spoločnosť Bon Group s.r.o. zabezpečila závodné vozidlo, náhradné pneumatiky boli vyberané z dvoch plných kamiónov. Svedok poprel dohodnutie jeho účasti na pretekoch s I. H., pripustil iba potvrdenie svojej účasti v telefonickom rozhovore. Svedok uviedol, že nepozná spoločnosť UREN s.r.o., E. G. ani E. G.. Správca dane preverením finančných tokov zistil, že žalobca uhradil spoločnosti Bon Group s.r.o. v júni 2021 celkovú sumu 79.200,- Eur, zároveň spoločnosť Bon Group s.r.o. v rovnakom období uhradila sumu 135.500,- Eur na účet spoločnosti UREN s.r.o. Ďalej správca dane zistil, že spoločnosť UREN s.r.o. nepoužívala v rámci svojej obchodnej činnosti účet zaregistrovaný u správcu dane, ale používala účet vedený v zahraničí, ktorý správca dane preveril v rámci iného konania (Úradný záznam zo dňa 03.05.2024). Na tomto bankovom účte spoločnosti UREN s.r.o. 58,11 % zo všetkých kreditných operácií tvorili príjmy od spoločnosti Bon Group s.r.o. Zároveň l00 % o debetných operácií tvorili úhrady na český účet patriaci spoločnosti RM Alpha s.r.o., ktorej konateľkou a jediným disponentom bola E. G.. Z účtu spoločnosti RM Alpha s.r.o. boli v júni 2021 uhradené finančné prostriedky na účty 4 slovenských spoločností: PROGRESSIVE trading s.r.o., VETUREX s.r.o., FM Bros, s.r.o., a MR – Dca, s. r. o. Správca dane zistil, že z bankových účtov spoločností PROGRESSIVE trading s.r.o., VETURES s.r.o. a FM Bros, s.r.o. bola vybratá prevažná väčšina peňažných prostriedkov v hotovosti. Dispozičné právo k týmto účtom mal M. M., ktorý má pobyt v Trenčíne. Z bankového účtu spoločnosti MR - Dca, s. r. o. vyberal v júni 2021 hotovosť K. E. A. M. (konateľ v čase od 13.12.2018 do 15.04.2021), resp. peňažné prostriedky z tohto účtu boli prevedené na iný účet spoločnosti MR - Dca, s. r. o. a následne boli K. E. A. M. vybraté v hotovosti. Osobu M. M. sa správcovi dane ako svedka vypočuť nepodarilo. Osobu K. E. A. M. vypočul správca dane v procesnom postavení svedka dňa 03.06.2024. Z ústneho pojednávania vyplynulo, že svedok nepoznal osoby B. B., E. G., E. A., ani športový tím LAMA RACING. F. B. poznal len z videnia, pretože obidvaja sú z Dubnice nad Váhom. Vedel, že má reštauráciu na námestí. Podľa vyjadrenia svedka sa spoločnosť MR - Dca s. r. o. zaoberala závodným stravovaním. Napriek tomu, že v júni 202l nebol už svedok konateľom spoločnosti zastupoval ju v plnom rozsahu, konateľ za spoločnosť nič nevykonával. Svedok poprel obchodnú spoluprácu so spoločnosťou RM Alpha s.r.o., táto spoločnosť mu nič nehovorila. K pohybom na účtoch a výberom prostriedkov v hotovosti uviedol, že ho oslovil nejaký pán, ktorého meno si nepamätal, že by potreboval vybrať hotovosť z banky, ale nebol mu umožnený vstup do banky. Na základe dohody tento pán posielal peniaze na účty spoločnosti MR - Dca s. r. o. a svedok ich následne vyberal v hotovosti a odovzdával mu ich bez nároku

na odmenu. Ku každej takejto pôžičke mali podpísanú dohodu. Je možné, že kvôli limitu na kreditnej karte na výber hotovosti si preposlal peniaze na svoj osobný účet, z ktorého ich potom vybral. Peniaze presúvali na iný účet pre rýchlosť ich výberu v hotovosti. Pre svedka bol tento pán neznámy človek, kontakt na neho nemal, komunikovali spolu cez sociálnu sieť, nevedel uviesť ktorú. Spolupráca trvalo niekoľko mesiacov. V súčasnosti sa svedok s týmto človekom už nestretáva. Správca dane vyhodnotil, že spoločnosť UREN s.r.o. neuhradila faktúry ani jednej z dodávateľských spoločností vykázaných v kontrolnom výkaze (ECO Solving s.r.o. alebo Metrola s.r.o.), ale všetky finančné prostriedky boli zaslané na český účet inej spoločnosti bez akéhokoľvek preukázania ekonomického opodstatnenia, bez obchodných, resp. fakturačných vzťahov deklarovaných v podaných kontrolných výkazoch.

13) Ďalej správca dane poukázal na skutočnosť, že žalobca zaplatil za propagáciu spoločnosti na základe faktúr od spoločnosti Bon Group s.r.o. v roku 2020 sumu vo výške 624.000- Eur a v roku 2021 sumu vo výške 168.000,- Eur, čo predstavuje spolu sumu 792.000.- Eur, z čoho DPH predstavuje sumu 132.000,- Eur.

14) Správca dane taktiež poukázal na daňové priznania k dani z príjmov právnických osôb žalobcu za roky 2020 a 2021 s tým, že žalobca si ponížil na základe faktúr od spoločnosti Bon Group s.r.o. svoju daňovú povinnosť na dani z príjmu právnických osôb o sumu 138.600,- Eur (okrem toho, že si ponížil aj daňovú povinnosť na DPH za zdaňovacie obdobia rokov 2020 a 2021 o sumu 132.000,- Eur, čo sa týka kontrolovaných zdaňovacích období).

15) Na základe vykonaného dokazovania správca dane nespochybnil, že logo daňového subjektu bolo zverejnené na pretekárskom vozidle tímu LAMA RACING na pretekoch PSCCE 2021 – Slovakia Ring v zdaňovacom období jún 2021, avšak po zhodnotení predložených dokladov a svedeckých výpovedí mal správca dane za preukázané, že v reťazci spoločností ECO Solving s.r.o. a Metrola s.r.o. – UREN s.r.o. – Bon Group s.r.o. – žalobca, došlo k daňovému úniku, kedy na začiatku obchodného reťazca nebola odvedená daň do štátneho rozpočtu SR. Dňa 07.10.2022 vyhotovil správca dane Protokol č. 102755612/2022, v ktorom nepriznal daňovému subjektu odpočítanie dane z faktúr č. 210100109 vo výške 6.000,- Eur a č. 210100110 vo výške 6.000,- Eur z dôvodu účasti daňového subjektu na podvodnom konaní a z faktúry č. 210100111 vo výške 4.000,- Eur z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Vyhodnotenie zistených skutočností a odôvodnenie správcom dane prijatých záverov, vrátane aplikácie Axel Kittel testu v súvislosti s faktúrami č. 210100109 a č. 210100110 je podrobne obsiahnuté na stranách 26 až 34 prvostupňového rozhodnutia. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie.

Druhostupňové rozhodnutie správneho orgánu

16) Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100085426/2025 zo dňa 10.01.2025 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie č. 101881032/2024 zo dňa 02.07.2024 potvrdil. Žalovaný po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozhodnutia správcu dane a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu konštatoval, že správca dane postupoval v danom prípade správne, keď neuznal žalobcovi odpočítanie dane v sume 4.000,- Eur z faktúry č. 210100111 od spoločnosti Bon Group s.r.o. z dôvodu porušenia § 49 ods. l a2 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Predmetnú faktúru nemá spoločnosť Bon Group s.r.o. zahrnutú vo svojom účtovníctve, daň znej nepriznala, ani neodviedla, faktúra nebola daňovým subjektom uhradená, zároveň sám žalobca uviedol, že došlo k chybe v komunikácií medzi ním a účtovnou kanceláriou, že táto faktúra bola chybne vystavená a nemala byť zaúčtovaná. Ani v odpovedi zo dňa 21.05.2024 na Výzvu č. 10136685112024 zo dňa 09.05.2024 na odstránenie pochybností správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predloženej faktúry č. 210100111 žalobca pochybnosti správcu dane neodstránil.

17) Čo sa týka faktúr č. 210100109 a č. 210100110 od spoločnosti Bon Group s.r.o. aj v tomto prípade podľa názoru žalovaného postupoval správca dane správne, keď v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ neuznal žalobcovi odpočítanie dane z predmetných faktúr celkovo v sume 12.000.- Eur, z dôvodu účasti žalobcu na podvodnom konaní. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí podľa názoru žalovaného podrobne zdôvodnil prečo išlo v uvedenom prípade o podvodné konanie a v čom spočívalo, ako aj poukázal na zistené objektívne okolnosti, ktoré vyvolali podozrenie o tom, že ide o štandardné obchodné transakcie, a že dané obchody môžu byť poznačené podvodom. Správca dane podľa vyjadrenia žalovaného správne vyhodnotil, že žalobca nepostupoval v posudzovanom

prípade dostatočne obozretne a neprijal také opatrenia, ktorými by zabránil svojej hoc aj nevedomej účasti na zistenom podvodnom konaní. Žalovaný mal súhlasne so správcom dane za to, že ak by bol žalobca postupoval náležite opatrne, v posudzovanom prípade mohol vedieť, že môže participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

18) Daňový únik správca dane správne identifikoval v zdaňovacom období jún 2021 v spoločnosti UREN s.r.o. Na začiatku správcom dane zisteného podvodného reťazca bola spoločnosť ECO Solving s.r.o., ktorá nepodala daňové priznanie za obdobie jún 2021 a teda neodviedla daň do štátneho rozpočtu. Spoločnosť UREN s.r.o. si tak neoprávnene uplatnila odpočítanie dane z faktúr bez reálneho základu. Jednalo sa o nespárované daňové transakcie. Spoločnosť Bon Group s.r.o. si výslednú vlastnú daňovú povinnosť neoprávnene ponížila odpočítaním dane z faktúr od spoločnosti UREN s.r.o., čím si zabezpečila odpočítanie dane aj napriek tomu, že reálne plnenia jej boli poskytnuté bezodplatne spoločnosťou Lechner Racing GmbH.

19) Taktiež správca dane správne vyhodnotil to, že daňový únik je dôsledkom podvodného konania. Dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi spoločnosťami ECO Solving s.r.o. a Metrola s.r.o. – UREN s.r.o. – Bon Group s.r.o. – žalobca v zdaňovacom období jún 2021 prebehli vo vykonštruovanom reťazci za účelom poníženia výslednej vlastnej daňovej povinnosti u priameho dodávateľa žalobcu. Spoločnosť Bon Group s.r.o. len formálne deklarovala prijatie zdaniteľných plnení, nakoľko preverovane zdaniteľné obchody (závodné vozidlo, servisný tím, pneumatiky, reklamná plocha na vozidle...) jej boli dodané bezodplatne majiteľom závodného vozidla, spoločnosťou Lechner Racing GmbH. Podvodné konanie preukazuje tiež oddelenie finančného toku od fakturácie v spoločnosti UREN s.r.o. Kým fakturácia bola deklarovaná od spoločností ECO Solving s.r.o. a Metrola s.r.o., platby sa realizovali z účtu spoločnosti UREN s.r.o. na účet spoločnosti RM Alpha s.r.o. a následne naspäť do štyroch slovenských spoločností, z ktorých v troch bol v júni 202l konateľom M. M., v súčasnosti je jej konateľom E. G., občan ČR a v jednej je konateľom A. M., N. O., pričom ale s peniazmi disponoval K. E. A. M. z Dubnice nad Váhom. Účelovosť vytvoreného reťazca potvrdzujú tiež rozporuplné a meniace sa výpovede svedka E. A. (napr. motorové vozidlo od spoločnosti UREN s.r.o. preberal sám, neskôr uviedol, že preverovaných pretekov sa nezúčastnil), odmietnutie výpovede konateľky spoločnosti UREN s.r.o. a tiež nekontaktnosť a zahraniční konatelia ďalších spoločností v reťazci.

20) Správca dane rovnako podľa názoru žalovaného správne vyhodnotil, že posudzované zdaniteľné plnenia boli s týmto podvodným konaním spojené. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane za propagáciu spoločnosti na základe Zmluvy o reklame č. 77/2021 od spoločnosti Bon Group s.r.o. Spoločnosť Bon Group s.r.o. deklarovala odpočítanie dane od dodávateľa UREN s.r.o., ktorých predmetom bol prenájom a servis vozidla, vybavenie, palivo, catering, reklamná plocha vozidla, preprava. Spoločnosť UREN s.r.o. si uplatnila odpočítanie dane od spoločnosti ECO Solving s.r.o. z faktúr, ktoré mali rovnaký predmet fakturácie ako faktúry vystavené spoločnosťou UREN s.r.o. pre spoločnosť Bon Group s.r.o. Spoločnosť P. L. L. nepodala daňové priznanie pre DPH ani kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie jún 2021, čiže nedeklarovala žiadnych dodávateľov, ani odberateľov. Spoločnosť Metrola s.r.o., ktorá nebola platiteľom dane od 01.06.2021, podľa zistení správcu dane mala spoločnosti UREN s.r.o. dodať len papierové rolky a čistič rúk. Aj keď tieto deklarované zdaniteľné obchody tiež zabezpečili daňový únik, posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu nebolo dôvodné vyhodnotiť ako ,,s týmto konaním spojené“.

21) Pokiaľ ide o štvrtú podmienku Axel Kittel testu a teda úmysel alebo nedbanlivosť žalobcu, žalovaný zdôraznil, že v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ má daňový subjekt právo sa z daňového podvodu „vyviniť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Od daňového subjektu sa dá rozumne očakávať, že pri svojej podnikateľskej činnosti vyvinie určité úsilie k tomu, aby sa vyhol účasti na podvodnom konaní. Medzi opatrenia (interné kontrolné mechanizmy), ktorými by mal daňový subjekt preukazovať svoju neúčasť na daňovom podvode a nevedomosť o ňom, možno zaradiť napr. overenie si obchodného partnera a osôb vystupujúcich v jeho mene, preverenie si jeho sídla, skutočného predmetu činnosti, resp. skúseností v danej oblasti, dôveryhodnosť a solventnosť dodávateľa, ďalej by mal daňový subjekt dbať na kvalitnú úpravu obchodných, zmluvných a platobných podmienok, či zaobstaranie si dostatočných informácií o fungovaní toho ktorého konkrétneho trhu, mal by si porovnať cenovú ponuku s inými, posúdiť rentabilnosť obchodu a pod. Jedná sa o jednoduché úkony, ktoré nie sú časovo zvlášť náročné, ani nejde o žiadne neprimerané požiadavky, o to viac ak daňový subjekt uzatvára obchod za niekoľko desiatok, príp. stotisíc Eur.

22) V tejto súvislosti sa žalovaný rovnako stotožnil s názorom správcu dane, že žalobca mohol vedieť, že prijatím plnenia od spoločnosti Bon Group s.r.o. sa zúčastní podvodného konania, pretože neprijal také preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré v rámci zachovania obozretnosti mal prijať, aby zabránil svojej hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode a teda nedodržal zásadu opatrnosti v obchodnom styku (dostatočne si nepreveril dodávateľa Bon Group s.r.o.).

23) Správca dane podľa názoru žalovaného opodstatnene poukázal na tú skutočnosť, že z verejne dostupných zdrojov mohol žalobca zistiť, že dodávateľ Bon Group s.r.o. bol v čase začatia obchodnej spolupráce (k prvej spolupráci došlo v mesiaci júl 2020) novovzniknutou spoločnosťou (vznikla len v januári 2019 a platiteľom DPH sa stala v marci roku 2019) a tak nemohla byť evidovaná ako dlžník na dani, odvodoch a poistnom. Žalobca mohol disponovať verejne dostupnou informáciou, že obdobné, ak nie rovnaké služby propagácie spoločností predtým ponúkala, resp. realizovala pre tím LAMA RACING, spoločnosť KALENA s.r.o., a to ako držiteľka licencie pre športový tím LAMA RACING pre rok 2019 (od 30.04.20l8 bola spoločnosť KALENA s.r.o. zapísaná v registri právnických osôb v športe v súlade so zákonom č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Práve so spoločnosťou KALENA s.r.o. (s pani A. G.), ktorej konateľom bol v tom čase K. F. B., komunikoval žalobca e-mailom (dňa 08.01.2020) za účelom nadviazania obchodnej spolupráce (v nezanedbateľnom rozsahu), napriek tomu však uzatvoril obchodný vzťah s úplne inou obchodnou spoločnosťou Bon Group s.r.o. Jediným konateľom spoločnosti Bon Group s.r.o. bol od 01.04.20l9 p. E. A. (konateľom bol do 13.03.2023, odvtedy je spoločnosť bez konateľa), pričom zakladateľkou spoločnosti bola p. Q. R. (konateľkou bola od 23.01.2019 do 01.04.20l9), ktorá bola aj zakladateľkou spoločnosti KALENA s.r.o. (konateľkou bola od 24.11.2017 do 11.01.2018), a tiež bola aj konateľkou spoločnosti UREN s.r.o. (od 17.07.2019 do 05.02.2020). V období od 11.01.2018 do 18.08.2020 bol konateľom spoločnosti KALENA s.r.o. K. F. B. (pretekár a v roku 2017 zakladateľ tímu LAMA RACING s pôsobiskom v Dubnici nad Váhom). Žalobca mohol taktiež vedieť, že sídlo spoločnosti Bon Group s.r.o. je na bratislavskej adrese bez priestorov na podnikanie. Takisto mohol vedieť, že spoločnosť Bon Group s.r.o. vykázala za rok 2019 na dani z príjmov právnických osôb celkové výnosy len v sume 1.400,- Eur, nulové náklady na zamestnancov, nulové hodnoty akéhokoľvek majetku, pritom za rok 2020 už vykázala celkové výnosy v sume 1.477.868,- Eur, stratu v sume 3.058,- Eur, ročné náklady na zamestnancov v sume 6.363,- Eur a nulové hodnoty majetku. Spoločnosť Bon Group s.r.o. pritom deklarovala vykonávanie činnosti športovej organizácie – pretekárskeho tímu LAMA RACING. V roku 2021 vykázala spoločnosť celkové výnosy v sume 617.388,- Eur, stratu v sume 10.093,- Eur, náklady na zamestnancov v sume 8.4l5,- Eur a nulové hodnoty majetku. Spoločnosť Bon Group s.r.o. nie je zapísaná v registri právnických osôb v športe v súlade so zákonom č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ani nemá v predmete činnosti športovú činnosť, čo si mohol žalobca overiť. Spoločnosť je držiteľkou medzinárodnej licencie súťažiaceho No.S0147/A za športový tím LAMA RACING s pôsobiskom v Dubnici nad Váhom, ktorého zakladateľom v roku 2017 a šéfom a jazdcom je K. F. B. s trvalým bydliskom v Dubnici nad Váhom.

24) Čo sa týka nadviazania obchodnej spolupráce, v tejto súvislosti považoval žalovaný za vhodné poukázať na skutočnosť, že žalobca počas ústneho pojednávania dňa 28.10.2021 uviedol, že na dodávateľa Bon Group s.r.o. sa nakontaktoval e-mailovou komunikáciou, avšak z predmetnej e-mailovej komunikácie je zrejmé, že prebiehala s p. A. G., a teda so spoločnosťou KALENA s.r.o. a nie so spoločnosťou Bon Group s.r.o. Na otázku správcu dane, akým spôsobom si žalobca preveril dodávateľa Bon Group s.r.o., žalobca odpovedal, že sledovali výsledky tímu LAMA RACING, či už slovenské alebo zahraničné podujatia. Avšak výsledky tímu LAMA RACING nemôžu podľa názoru žalovaného garantovať spoľahlivosť a naopak nemôžu vylúčiť ani rizikovosť dodávateľa Bon Group s.r.o., o to viac, ak obdobné, ak nie rovnaké služby propagácie spoločností predtým ponúkala, resp. realizovala pre tím LAMA RACING spoločnosť KALENA s.r.o., ktorá mala už v roku 2020 evidované daňové nedoplatky v sume 123.163,44 Eur, o čom mohol mať žalobca v čase uzatvárania Zmluvy o reklame č. 77/2021 zo dňa 31.05.2021 vedomosť. V tejto súvislosti považoval žalovaný za potrebné poznamenať, že počas celého konania žalobca neuviedol, že by si preveroval, z akého dôvodu bola dodávateľom preverovaných služieb spoločnosť Bon Group S.r.o. a nie spoločnosť KALENA s.r.o., ktorá s ním za týmto účelom ako prvá komunikovala a ktorá poskytovala služby spočívajúce v propagovaní loga spoločností pred spoločnosťou Bon Group s.r.o. Zároveň žalobca neuviedol, či sa zaujímal o to, v čom mala spočívať pridaná hodnota dodávateľa pri dodaní služby (aj vzhľadom na cenu), ako konkrétne sa mal dodávateľ na zabezpečení reklamy podieľať. Žalobca napriek tomu, že spoločnosť Bon Group s.r.o. nepoznal, nedisponoval akýmikoľvek referenciami o predaji reklamy v športe touto spoločnosťou,

keďže sa jednalo o spoločnosť bez existencie akejkoľvek sebareprezentačnej stopy – spoločnosť nemala funkčné webové stránky, prostredníctvom ktorých by dostávala do povedomia prípadných zákazníkov ňou poskytované služby, a tiež napriek tomu, že nedisponoval žiadnymi relevantnými informáciami o tom, či je spoločnosť z pohľadu DPH riziková alebo nie, začal so spoločnosťou Bon Group s.r.o. obchodovať v nezanedbateľných hodnotách, v cenách stanovených bez reálnej kalkulácie jasných relevantných položiek, resp. faktorov na cenu vplývajúcich. Platiteľ nakúpil od spoločnosti Bon Group s.r.o. služby spočívajúce v propagácii spoločnosti na pretekárskych vozidlách športového tímu v mesiaci jún 2021 v sume 96.000,- Eur (v roku 2020 celkom v sume 624.000,- Eur a v roku 2021 celkom v sume 168.000,- Eur). V súvislosti s uvedeným správca dane podľa názoru žalovaného oprávnene považoval sumu vo výške 96.000,- Eur vynaloženú na služby propagácie spoločnosti na pretekárskych vozidlách tímu LAMA RACING za ekonomicky neopodstatnenú, a to aj z toho hľadiska, že v júni 2021 stále pretrvávala pandémia COVID 19 a všetky podujatia boli kapacitne veľmi obmedzené.

25) Čo sa týka obozretnosti, žalovaný zastáva názor, že preverenie obchodného partnera cez verejne dostupné registre je len jednou zo zložiek primeranej obozretnosti a starostlivosti podnikateľa. Podozrenie podnikateľa, že sa môže stať súčasťou podvodného konania v oblasti DPH, totiž nemusia vyvolať len záznamy vo verejných registroch (o to viac ak sa jedná o novovzniknutú spoločnosť, ako tomu bolo v posudzovanom prípade), ale aj mimoriadne neobvyklé obchodné podmienky, či okolnosti uskutočňovaného obchodu, napr. aj také okolnosti, o aké ide práve v posudzovanej veci, ktoré správca dane v napadnutom rozhodnutí vyhodnotil. Žalovaný doplnil, že nie je úlohou správcu dane vymedzovať, aké opatrenia mal platiteľ prijať, aby sa podvodnému konaniu vyhol, avšak z toho, čo bolo správcom dane v daňovom konaní preukázané, nemožno tvrdiť, že platiteľ postupoval v rámci preverovanej obchodnej spolupráce s potrebnou podnikateľskou obozretnosťou. Žalobca síce tvrdil, že obchodoval s dodávateľom dlhodobo, avšak vzhľadom k tomu, že spoločnosť Bon Group s.r.o. vznikla v januári 2019 a platiteľ podnikol v predmetnej veci prvé kroky v mesiaci január 2020, kedy komunikoval vo veci propagácie spoločnosti e-mailom so spoločnosťou KALENA s.r.o., s tým, že k prvému plneniu zo strany spoločnosti Bon Group s.r.o. (nie KALENA s.r.o., ktorú v tejto veci oslovil) malo dôjsť v mesiaci júl 2020, nemožno v danom prípade hovoriť o dlhodobej spolupráci. Skutočnosť, že sa platiteľ ohľadne dôveryhodnosti dodávateľa spoľahol na odporúčania p. F. B., ktorého podnikateľské aktivity a príslušnosť k nespoľahlivým obchodným spoločnostiam si nijakým spôsobom nepreveril, nesvedčí v prospech žalobcu, práve naopak. Keby si bol žalobca uvedené preveril, bol by zistil že F. B. bol konateľom viacerých spoločností, ktoré boli vymazané z obchodného registra SR alebo prepísané na iných slovenských alebo zahraničných občanov, ako aj spoločností, u ktorých boli evidované daňové nedoplatky, a tiež spoločností, ktoré boli v strate napriek niekoľko stotisícovým, v niektorých prípadoch niekoľko miliónovým obratom. K tvrdeniu svedka E. A., že o daňovom podvode nevedel alebo nemohol vedieť žalovaný konštatoval, že uvedené v zásade neznamená, že o ňom skutočne aj nevedel, resp. nemohol vedieť a už vôbec nepostačuje pre prijatie záveru, že o podvodnom konaní nemohol vedieť ani žalobca, keďže vykonaným preverovaním boli zistené objektívne skutočnosti, na ktoré keby bol žalobca prihliadol, mohol zabrániť svojej účasti na zistenom podvodnom konaní. Tvrdenie žalobcu vo vyjadrení, že správca dane ani v Protokole z daňovej kontroly vo vzťahu k posudzovanému zdaniteľnému obdobiu nekonštatoval a nezistil skutočnosti, ktoré by čo i len naznačovali, resp. preukazovali, že by sa žalobca vedome alebo nevedome zúčastnil na zdaniteľných plneniach poznačených daňovým podvodom, sa nezakladajú na pravde. Správca dane už v Protokole z daňovej kontroly kladne odpovedal na všetky štyri otázky Axel Kittel testu a odpočítanie dane z faktúr č. 210100109 a č. 210100110 nepriznal žalobcovi z dôvodu jeho účasti na podvodnom konaní, o ktorom vzhľadom na zistené objektívne okolnosti žalobca mohol vedieť.

26) Správca dane nevyžadoval od žalobcu, aby hĺbkovo preveroval dodávateľa, s ktorým plánuje vstúpiť do obchodného vzťahu, ako sa to snaží s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ navodiť žalobca, avšak v tejto súvislosti žalovaný poznamenal, že nie je v rozpore s právom EÚ od daňového subjektu žiadať, aby konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na uistenie sa, že plnenie, ktoré uskutočňuje nepovedie k jeho účasti na daňovom podvode. Je vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôsobil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dohadovaní obchodných kontraktov (venoval zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného konania nevznikli pochybnosti, že o podvode vedel, či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohol. Zmyslom požadovaných opatrení primárne nemá byť to, aby daňový subjekt minimalizoval svoje obchodné riziko, ale preventívne slúžiť k tomu, aby si daňový subjekt, ktorý požaduje výhody plynúce zo systému DPH, pri

svojom podnikaní nepočínal tak, že tento systém naruší či zneužije, prípadne to umožní iným. Zmyslom bližšieho preverovania obchodných partnerov je zistiť viac informácií o neštandardných obchodoch. S každou ďalšou podozrivou indíciou sa pravdepodobnosť zapojenia do podvodného reťazca zvyšuje. Následne, v čase preverovania zdaniteľných obchodov, musí byť daňový subjekt spôsobilý preukázať, že urobil všetky reálne možné opatrenia, ktoré mohol v danom čase a v danej skutkovej situácii urobiť, za účelom preverenia obchodného kontraktu tak, aby sa na možnom podvode nepodieľal, čo však žalobca v posudzovanom prípade spôsobilý preukázať nebol. Žalovaný má zato, že postup žalobcu, ktorý pristúpil na obchodnú spoluprácu s pre neho neznámym dodávateľom v takých hodnotách ako v posudzovanom prípade, sa javí ako značne rizikový, nezodpovedný a v rozpore s racionálnym podnikateľským správaním. Takéto konanie žalobcu nezodpovedá konaniu starostlivého hospodára, ani obozretnému prístupu k výberu obchodných partnerov, ani potrebnej opatrnosti, ktorú možno od daňového subjektu ako podnikateľa očakávať, aby sa vyhol začleneniu do podvodných dodávateľských reťazcov v súvislosti s fungovaním systému DPH. Žalobca sa sám vlastným nedbanlivým počínaním vystavil riziku zapojenia do reťazca podvodných plnení. Žalovaný nespochybnil právo žalobcu napriek uvedeným okolnostiam uzavrieť obchodný vzťah s dodávateľom, avšak v tomto prípade preberá na seba riziko, že jeho plnenie môže byť spojené s daňovým podvodom a z tohto dôvodu mu nemusí byť uznané právo na odpočítanie dane, ako k tomu došlo aj v posudzovanom prípade. Správcom dane zistené objektívne okolnosti obchodného vzťahu v predmetnej veci sú samé o sebe spôsobilé vyvolať podozrenie u primerane svedomitého obchodníka, že môže participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, pričom tieto nastali priamo v dispozičnej sfére žalobcu a teda ide o skutočnosti, o ktorých mal, resp. mohol vedieť. Žalovaný zastáva názor, že by malo byť v snahe a záujme žalobcu, aby preukázal, že urobil všetky reálne možné opatrenia, ktoré mohol v rozhodnom čase urobiť, aby sa na možnom podvode nepodieľal.

27) V ďalšom texte napadnutého rozhodnutia sa žalovaný venoval zodpovedaniu jednotlivých námietok žalobcu smerujúcich voči rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu.

28) V závere napadnutého rozhodnutia žalovaný v súlade s § 74 ods. 2 Daňového poriadku konštatoval, že správca dane dospel k záverom uvedeným v prvostupňovom rozhodnutí na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu. Správca dane podľa názoru žalovaného svojím konaním nevybočil zo základných zásad daňového konania. Dodržal zásadu zákonnosti a riadil sa všeobecne záväznými právnymi predpismi (hmotnými aj procesnými), dodržal zásadu objektívnej pravdy, keď zisťoval a zistil v náležitom rozsahu skutkový stav vecí, zásadu úzkej súčinnosti správcu dane a účastníkov konania, zásadu voľného hodnotenia dôkazov, keď hodnotil každý dôkaz samostatne a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti z hľadiska ich pravdivosti a preukaznej hodnoty na zabezpečenie presného, pravdivého a úplného zistenia skutkového stavu. Pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zároveň správca dane uviedol, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a svoje rozhodnutie náležite odôvodnil. Pri posudzovaní opodstatnenosti platiteľom nárokovaného odpočítania dane vychádzal nielen z vnútroštátnych zákonov, ale aj z rozsudkov Súdneho dvora EÚ, pričom preukázal, že platiteľ mohol vedieť, že sa predmetnými obchodmi podieľa na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty. Žalovaný sa preto stotožnil s posúdením správcu dane, ktorý preukázal, že predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EU boli v danej veci splnené.

Správna žaloba – žalobné body

29) Správnou žalobou podanou v zákonnej lehote žalobca navrhol, aby správny súd v zmysle § 6 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) v spojení s § 191 a nasl. SSP preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane, ktoré napadnutému rozhodnutiu predchádzalo, nakoľko má za to, že napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane sú nesprávne, a to z nasledovných dôvodov:
- napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP),
- napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP),
- zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP) a

- došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP).

30) Žalobca úvodom správnej žaloby považoval za potrebné zdôrazniť, že daňové konanie je ovládané zásadou materiálnej pravdy. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty a relevantné námietky účastníka konania, a to prostredníctvom odôvodenia rozhodnutia, kde sa správny orgán vysporiada s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka konania. (Uznesenie Ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 106/2019 zo dňa 06.06.2019). Žalobca zdôraznil, že tieto atribúty v žiadnom prípade nespĺňa napadnuté rozhodnutie a zdôraznil, vychádzajúc z obsahu napadnutého rozhodnutia, že žalovaný nezvládol svoju zákonnú úlohu a nedal odpoveď na ťažiskové argumenty a relevantné námietky žalobcu. V tejto súvislosti žalobca poukázal na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 6Sžo/102/2014 zo dňa 30.03.2016, z ktorého vyplýva, že: „V tomto smere sa však senát najvyššieho súdu stotožnil s právnym záverom prvostupňového súdu, nakoľko všeobecne platí, že pokiaľ je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, bráni takýto nedostatok spravidla posúdenia dôvodnosti iných žalobných námietok. Ak by krajský súd nezrušil napadnuté rozhodnutie zo zjavnej nezrozumiteľnosti správneho rozhodnutia pre nepreskúmateľnosť, a naopak, ďalej by rozvinul a hodnotil len dôvody, ktoré z hľadiska výroku napadnutého rozhodnutia neboli podstatné, vtedy by bol nepreskúmateľný aj jeho rozsudok.“

31) V procese dokazovania je správca dane zodpovedný za objektívne zistenie skutkového stavu, v posudzovanom prípade v odôvodnení napadnutého rozhodnutia však správca dane podľa žalobcu neoveril dostatočne a úplne všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných obchodných transakcií, nehodnotil dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, a tak neprihliadol v konaní na všetko, čo vyšlo najavo, čo spôsobilo nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia a jeho arbitrárnosť.

32) V zmysle ústavného práva, obsahom základného práva na súdnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania, ako aj iného zainteresovaného subjektu, na rozhodnutie, ktorého dôvody sú zjavné a zreteľné, pretože práve odôvodnenie rozhodnutia je zárukou toho, že výkon spravodlivosti nebude arbitrárny. Odôvodnenie má presvedčiť daňový subjekt, že rozhodnutie správcu dane bolo výsledkom starostlivého zhodnotenia relevantných skutočností, že nebolo len súčasťou vopred prijatého rozhodnutia a že nebolo svojvoľné zo strany správcu dane. V kontexte uvedeného žalobca poukázal na názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 podľa ktorého, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení. V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že daňové konanie je ovládané zásadou objektívnej pravdy. Povinnosťou správcu dane v prvostupňovom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty a relevantné námietky účastníka konania, a to prostredníctvom odôvodenia rozhodnutia, kde sa správca dane vysporiada s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka (Uznesenie Ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 106/2019 zo dňa 06.06.2019).

33) Žalobca dal ďalej do pozornosti ustanovenie § 68 ods. 1 Daňového poriadku. Má za to, že v prejednávanej veci vyrubovacie konanie začalo dňom 14.10.2022 a skončilo dňom 03.07.2024 (cca 19 mesiacov), pričom najmä z rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé na akú dlhú dobu celkovo bolo vyrubovacie konanie druhostupňovým orgánom predĺžené, ale s určitosťou je možné prijať záver, že vyrubovacie konanie prebiehalo v nezákonných lehotách a jeho dĺžka bola zjavne neprimeraná a neodôvodnená. Správca dane bol povinný na základe písomného vyjadrenia žalobcu a ním predložených dôkazov k Protokolu vykonať dokazovanie (inak vyjadrené rozsah dokazovania vo vyrubovacom konaní po daňovej kontrole je zákonom obmedzený, a to tým spôsobom, že správca dane môže vykonať dokazovanie len v rozsahu navrhovaným daňovým subjektom vo vyjadrení k Protokolu, čo je aj logické, nakoľko úlohou správcu dane bolo vykonať dokazovanie v procese daňovej kontroly), pričom však správca dane v posudzovanom prípade podľa názoru žalobcu vykonal nezákonne dokazovanie nad rámec ním navrhovaný vo vyjadrení k Protokolu z daňovej kontroly (daňový subjekt navrhol vykonať len výsluch svedka p. A.), nakoľko správca dane vypočul viacero svedkov, a to či už

priamo, alebo nepriamo prostredníctvom MVI a vykonal aj rozsiahle iné dôkazy, ktoré tvoria obsah spisu. Žalovaný však k týmto skutočnostiam v napadnutom rozhodnutí na jednej strane tvrdí, že len vykonával vlastné dokazovanie s cieľom unesenia vlastného dôkazného bremena, no v rozpore s týmto podľa tvrdenia žalobcu taktiež uvádza, že vykonal dokazovanie len v určitej miere na základe pripomienok predložených žalobcom. Uvedené tvrdenie žalovaného je podľa názoru žalobcu nepravdou, nakoľko žalovaný vo vyrubovacích konaniach vykonal rozsiahle dokazovanie, čo je v rozpore so zákonom. Uvedené nezákonné konanie správcu dane je zjavne obchádzaním zákona, teda obchádzaním účelu daňovej kontroly a nezákonné presunutie úkonov a dokazovania z daňovej kontroly do vyrubovacieho konania. Na podklade podanej právnej argumentácie má žalobca za to, že správca dane sa dopustil podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré môže mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, pričom „Na nezákonnosti nemožno stavať zákonnosť, in concreto na nesprávnom a nezákonnom úradnom postupe nie je možné postaviť zákonné rozhodnutie.“ (Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 327/2018 z 19.09.2018). V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, potom správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. Naproti tomu, v rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly, pričom 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 (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 2/2022 pod č. 18/2022).

34) Rovnako žalobca upriamil pozornosť na to, že na správcu dane ako subjekt vykonávajúci verejnú moc v oblasti správy daní, sa primárne vzťahuje zásada zákonnosti, ktorá je nesporne najvýznamnejšou zásadou daňového konania, pričom jej základ pochopiteľne nevychádza len z ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ale primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Právo na zákonný postup daňových orgánov pri správe daní je chránený Ústavou Slovenskej republiky a v prípade zistenia, že daňový orgán nekoná v súlade so zákonom, resp. koná nad jeho rámec, dochádza k porušeniu subjektívneho práva daňového subjektu na zákonný postup daňových orgánov. S ohľadom na uvedené má žalobca za to, že vytýkané procesné a hmotnoprávne pochybenia správcu dane, ktorých sa dopustil v procese daňovej kontroly, nie je už možné odstrániť a zhojiť v prebiehajúcom vyrubovacom konaní, pretože sa tieto procesné a hmotnoprávne pochybenia týkajú daňovej kontroly, ktorá už bola ukončená a vyrubovacie konanie neslúži na konvalidáciu a zhojenie nezákonného konania správcu dane v priebehu daňovej kontroly.

35) Žalobca taktiež poukázal na to, že v zmysle § 47 písm. h) Daňového poriadku protokol musí obsahovať preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov. V Protokole pritom absentujú podstatné výsluchy svedkov (priamo, alebo cez MVI), ktoré správca dane vykonal až vo vyrubovacom konaní, ako aj vlastné závery a správne úvahy správcu dane, z ktorých by bolo zrejmé a presvedčivé, ktoré skutočnosti boli rozhodujúce pre správne posúdenie veci a akými správnymi úvahami sa správca dane pri ich vyhodnotení riadil. Absencia uvedených obligatórnych náležitostí má za následok nezákonnosť protokolu a jeho nepreskúmateľnosť. Podľa názoru žalobcu závery správcu dane uvedené v Protokole spôsobujú jeho vadu nezákonnosti a nepreskúmateľnosti z nedostatku dôvodov, pričom podľa názoru žalobcu nemôže byť Protokol s takto nepresvedčivo a nepreskúmateľne formulovanými právnymi závermi podkladom pre vydanie meritórneho rozhodnutia v daňovom konaní.

36) Žalobca zdôraznil, že Protokol rovnako neobsahuje obligatórnu obsahovú časť v zmysle ustanovenia § 47 písm. i) Daňového poriadku, keďže neobsahuje vyjadrenia žalobcu v zmysle ustanovenia § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Správca dane síce uviedol v Protokole čiastkové vyjadrenie daňového subjektu, ktorým ale daňový subjekt čiastkovo v priebehu daňovej kontroly reagoval iba na priebežné Oboznámenie správcu dane o zistených skutočnostiach č. 102430221/2022 zo dňa 05.09.2022 (ďalej aj

len „Oboznámenie“), teda žalobca nemal umožnené správcom dane reagovať ďalším vyjadrením, ktoré by tvorilo súčasť Protokolu, na zistené skutočnosti a prijaté závery správcu dane, ktoré tvoria súčasť protokolu, ale netvorili obsah Oboznámenia. Žalobca doplnil, že vychádzajúc z obsahu Protokolu, tento obsahuje množstvo zistení a záverov správcu dane, s ktorými žalobca nebol vôbec správcom dane oboznámený pred vydaním samotného Protokolu a tým mu bolo upreté právo vyjadriť sa, aby v Protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k týmto tzv. „novým zisteniam a záverom“ správcu dane, ktoré absentujú v Oboznámení správcu dane zo dňa 05.09.2022. Žalobca má za to, že správca dane v podstate svoje zistené skutočnosti a závery, ktoré nie sú obsahom Oboznámenia, ale tvoria len obsah protokolu, pred daňovým subjektom zamlčal, pričom žalobca sa s mnohými skutočnosťami a právnymi závermi správcu dane prvýkrát oboznámil až na základe doručeného Protokolu. Uvedeným konaním teda správca dane zásadne a neakceptovateľne porušil práva žalobcu uvedené v ustanovení § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku.

37) V ďalšom texte správnej žaloby poukázal žalobca na to, že mu bola správcom dane v rámci vyrubovacieho konania adresovaná Výzva č. 101366851/2024 zo dňa 09.05.2024 (ďalej aj len „Výzva“). Žalobca zdôraznil, že aj obsah uvedenej Výzvy len umocňuje jeho argumentáciu uvedenú vyššie, že správca dane v procese daňovej kontroly nezistil spoľahlivo skutkový stav, dokazovanie vykonal nedostatočne, preto Protokol neobsahuje zákonom definované obsahové náležitosti a správca dane nezákonne tieto vady a nedostatky v dokazovaní presunul z procesu daňovej kontroly do vyrubovacieho konania. Žalobca má za to, že v napadnutom rozhodnutí a rozhodnutí správcu dane absentuje logické, riadne a správne vysporiadanie sa správcu dane a žalovaného s vyjadrením žalobcu a jeho argumentáciou. Správca dane vo Výzve podľa presvedčenia žalobcu uvádza len svoje zistenia, ktoré však nie sú spôsobilé na prijatie záverov správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí, pričom ide o ničím nepreukázané a svojvoľne prijaté tézy bez argumentov.

38) Žalobca považoval vzhľadom na vyššie uvedené za potrebné o opätovne zdôrazniť, že daňové konanie je ovládané zásadou materiálnej pravdy, pričom povinnosťou správneho orgánu (správcu dane) v prvostupňovom konaní, ako aj odvolacím orgánom v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty a relevantné námietky účastníka konania (daňový subjekt), a to prostredníctvom odôvodenia rozhodnutia, kde sa správny orgán vysporiada s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka konania. (Uznesenie Ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 106/2019 zo dňa 06.06.2019). Napadnuté rozhodnutie a najmä rozhodnutie správcu dane však tieto atribúty s určitosťou nespĺňa, nakoľko správca dane sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevysporiadal s jednotlivými argumentami a tvrdeniami žalobcu, príkladmo s vyššie uvedenou argumentáciou žalobcu uvedenou ako odpoveď na výzvu. V tejto súvislosti žalobca dal do pozornosti skutkovo veľmi podobnú (posudzovanie podvodného konania vo vzťahu k reklamným službám) právnu vec, ktorú posudzoval Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sfk/11/2022 zo dňa 30.5.2024. Žalobca berúc do úvahy všeobecné východiská formulované kasačným súdom vo vyššie uvedenom rozhodnutí má za preukázané, že správcovi dane a žalovanému sa nepodarilo preukázať vedomosť žalobcu (vedel alebo pri dodržaní primeranej obozretnosti mohol a mal vedieť) o tom, že participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Okolnosti pomenované správcom dane a žalovaným nepreukazujú z hľadiska subjektívnej stránky (zavinenia) ani žalobcovu nedbanlivostnú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Z vykonaných dôkazov správcom dane nemožno vyvodiť, že by žalobca zanedbal primeranú obozretnosť priemerne zodpovedného podnikateľa, resp. že by mu boli známe také okolnosti sporného obchodu, z ktorých by mohol vyvodiť záver, že sa svojím plnením zúčastní obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.

39) V ďalšej časti správnej žaloby žalobca opätovne zdôraznil, že vychádzajúc z obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane, správca dane sa neriadil zásadou, že svoje závery musí dôsledne odôvodniť a vyhodnotiť, pričom správca dane bol povinný, v zmysle príslušných ustanovení Daňového poriadku a zásad daňového konania dať možnosť sa žalobcovi vyjadriť k podkladom rozhodujúcim pre vydanie rozhodnutia, k spôsobu zistenia týchto podkladov. Žalobca v tejto súvislosti príkladmo dal do pozornosti „zamlčané“ zistenia a závery správcu dane, ktoré sú uvedené len v odôvodnení rozhodnutia správcu dane, pričom však tieto závery a zistenia absentujú vo Výzve správcu dane, a to:
- vysporiadanie sa správcu dane s vyjadreniami a námietkami žalobcu zo dňa 21.05.2024, ktorými daňový subjekt reagoval na Výzvu správcu dane,

- explicitná aplikácia Axel Kittel testu s odôvodnením, skutkovými a právnymi závermi správcu dane, ktoré sú uvedené až v rozhodnutí správcu dane,
- informácie zistené v rámci ostatného vyrubovacieho konania, ktoré vyplývajú z MVI – obsah odpovedí z ČR,
- informácie zistené v rámci vyrubovacieho konania od vybraných bánk s odôvodnením, skutkovými a právnymi závermi správcu dane uvedené v rozhodnutí správcu dane.

40) Podľa názoru žalobcu, správca dane tým, že neoboznámil žalobcu pred samotným rozhodnutím zo všetkými podstatnými zisteniami a skutočnosťami, ktoré absentujú v ostatnom Oboznámení správcu dane, najmä s právnou kvalifikáciou „daňového podvodu“, absencia preukázania účasti žalobcu na podvodnom konaní, absencia vykonania Axel Kittel testu (resp. zodpovedanie na všetky štyri otázky), tak tým správca dane de facto odňal žalobcovi právo na „vyvinenie“ sa z účasti na podvodnom konaní, čím sa správca dane dopustil podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, pričom „Na nezákonnosti nemožno stavať zákonnosť, in concreto na nesprávnom a nezákonnom úradnom postupe nie je možné postaviť zákonné rozhodnutie.“ (Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 327/2018 z 19.septembra 2018).

41) Žalobca ďalej poukázal na to, že vo svojom odvolaní smerujúcom proti rozhodnutiu správcu dane zdôraznil a poukázal na závery správcu dane uvedené v Protokole, na podklade ktorých správca dane založil odmietnutie práva na odpočítanie dane, ktoré sú diametrálne odlišné naproti dôvodom, ktoré správca dane uviedol v Oboznámení a v napadnutom rozhodnutí, teda ide najmä o podstatné rozdiely v skutkových zisteniach, dôkazoch a následnom právnom posúdení. Žalobca zdôraznil, že správca dane upustil od pôvodne identifikovaného dôvodu pre neuznanie žalobcom uplatnených daňových oprávnení, keďže žalobca materiálne a formálne podmienky v ďalšom procesnom postupe preukázal, avšak správca dane identifikoval následne iný dôvod pre neuznanie práva na odpočítanie dane, a to údajnú účasť žalobcu (podľa žalobcu však nepreukázanú) na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Žalobca však poukázal na skutočnosť, že takto správcom dane vo vyrubovacom konaní pozmenený dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení nemá svoj podklad už v skutočnostiach zistených počas daňovej kontroly a zhrnutých v Protokole. Žalobca má za to, že v posudzovanom prípade daňové orgány nezákonne „preniesli“ (resp. sa snažili konvalidovať nedostatky v skutkových zisteniach, dokazovaní a najmä v nesprávnom právnom posúdení) úkony z procesu daňovej kontroly do vyrubovacieho konania, čím de facto na dlhú dobu vlastne predĺžili svoju kontrolnú činnosť obchádzaním zákona (účelu daňovej kontroly), čím žalobcu nezákonne naďalej nad rámec daňovej kontroly v niekoľko krát opakujúcich sa vyrubovacích konaniach (tzv. reťazenie vyrubovacích konaní) zaťažovali, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzovali.

42) Ďalej má žalobca má za to, že ani žalovaný, nedisponuje právnym základom, aby svoje záväzné pokyny voči správcovi dane smeroval nad rámec zákona, kedy ako odvolací orgán zaviaže v rámci vyrubovacieho konania vykonať správcovi dane ďalšie rozsiahle dokazovanie, tak ako to je aj v posudzovanom prípade. Vychádzajúc z podanej argumentácie ako aj z uvedenej judikatúry NSS SR a judikatúry Ústavného súdu SR, takéto pokyny odvolacieho orgánu, teda žalovaného, sú v rozpore so zákonom, jeho účelom a zmyslom. Ďalšie nové dokazovanie vykonávané správcom dane vo vyrubovacom konaní je neprípustné a nenáležité, a to aj z dôvodu intenzity vykonávaných úkonov správu dane ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami, pričom tieto úkony v rámci dokazovania vo vyrubovacom konaní svojou podstatou daňový žalobcu zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.

43) Žalobca taktiež poukázal na to, že pokiaľ zo záverov správcu dane vyplýva, že žiadna z nim uvedených spoločností (vrátane dodávateľa Bon Group s.r.o.) nepreukázala reálne dodanie tovaru a služieb, tak nemožno skutkový stav posúdiť tak, že žalobca splnil hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Inak vyjadrené buď mal správca dane vo svojom rozhodnutí konštatovať odmietnutie práva na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok, alebo z dôvodu vedomej účasti žalobcu na podvodnom konaní. Správca dane však podľa názoru žalobcu kumulatívne uviedol obidva dôvody, preto ide o zrejmé nesprávne právne posúdenie.

44) Ďalším podstatným žalobným dôvodom je podľa názoru žalobcu tá skutočnosť, že správca dane žalobcovi objektívne nepreukázal vedomú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým

podvodom, ktorá by bola spôsobilá byť samostatným dôvodom odopretia práva na odpočet dane. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí podľa názoru žalobcu v zásade opakovane uvádza len konštatáciu o tom, že žalobca „mal a mohol vedieť“, že sa svojimi nákupmi zúčastňuje na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodu na DPH, príkladmo správca dane, ako aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza svoje závery, ktoré ale preukazujú prípadnú nevedomú účasť žalobcu na zdaniteľných plneniach, ktoré na predchádzajúcich stupňoch v reťazci by mali byť postihnuté daňovým podvodom. Žalobca zdôraznil, že prípadné preukázanie jeho nevedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, nemôže mať za následok odopretia práva na odpočet dane, na tento účel je správca dane povinný objektívne preukázať vedomú účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, čo však v posudzovanom prípade v napadnutom rozhodnutí absentuje. V tejto súvislosti a vzhľadom na vyššie uvedené dôvody, na základe ktorých správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane považoval žalobca za potrebné predovšetkým poukázať na skutočnosť, že podľa kasačného súdu (rozsudok NSS SR sp. zn. 6Sžfk/69/2020 zo dňa 27. júna 2023, bod 51.) vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom, resp. zneužívajúcim konaním (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočítanie dane možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala a mohla vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45-49). Pokiaľ ide o štvrtú podmienku Axel Kittel testu, a teda úmysel alebo nedbanlivosť daňového subjektu, v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyviniť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť, uvedené právo však žalobcovi bolo podľa jeho presvedčenia odopreté, nakoľko aplikácia uvedeného testu v Oboznámení správcu absentuje, preto žalobca nemal možnosť pred vydaním rozhodnutia reagovať na závery správcu dane, najmä na odpovede v rámci Axel Kittel testu, ktoré správca dane rozsiahlo uvádza až v napadnutom rozhodnutí, nie však v Oboznámení. Žalobca mal za preukázané, že vo vzťahu k svojmu dodávateľovi konal v dobrej viere, s potrebnou a primeranou obozretnosťou a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné spravodlivo očakávať.

45) V nadväznosti na vyššie uvedenú argumentáciu žalobcu tento zdôraznil, že pokiaľ na strane žalobcových dodávateľových obchodných partneroch (tzv. subdodávatelia) došlo k nedovolenému daňovému úniku (daňovému podvodu), nemá to bez ďalšieho za následok, že žalobcovi nepatrí právo na odpočítanie dane z predmetných dodávok, ktorých prijatie od deklarovaného dodávateľa doložil hodnovernými dokladmi a použil dodávky na ďalšie zdaniteľné plnenia. Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, tento podľa presvedčenia žalobcu neobsahuje žiadny relevatný dôkaz, ktorý by bol spôsobilý preukázať, že žalobca sa vedome zúčastnil na takomto nedovolenom konaní.

46) Žalobca ďalej zdôraznil, že aj keď požiadavka primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je v súlade s právom Európskej únie a daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C610/19 zo dňa 03. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54), vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zájsť až tak ďaleko, ako je to aj v posudzovanom prípade, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa a tým na neho fakticky preniesť kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci S. T. M., C-610/19 zo dňa 03. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57).

47) Žalobca taktiež poukázal na účelové spochybnenie svedka p. A., s ktorým nesúhlasil. Je pravdou, že jeho odpovede boli stručné, ale za to jasne a zrozumiteľne formulované, a ďalej je podstatné to, že správca dane podľa žalobcu zrejme účelovo neuviedol v rozhodnutí podstatné tvrdenie vo výpovedi svedka p. A. vo vzťahu k tvrdeniu o účasti žalobcu na daňovom podvode. Svedok totiž na otázku splnomocneného právneho zástupcu pri ostatnom výsluchu zo dňa 22.11.2022, či v čase, kedy sa realizovali zdaniteľné plnenia vedel, alebo mohol vedieť, že by mohli byť ním prijaté a následne dodané zdaniteľné plnenia vo vzťahu k spoločnosti žalobcu poznačené daňovým podvodom alebo zneužívajúcim konaním odpovedal, že nie. Z uvedeného podľa vyjadrenia žalobcu jednoznačne vyplýva jediný logický záver, že pokiaľ ani svedok (konateľ dodávateľa žalobcu) nemohol a nevedel o údajnom daňovom podvode, tak ani samotný žalobca o týchto skutočnostiach nemohol vedieť a ani v skutočnosti nevedel. Toto však správca dane akosi opomenul v napadnutom rozhodnutí vyhodnotiť.

48) Žalobca zdôraznil, že v posudzovanom prípade bol zaťažený dôkazným bremenom samotný správca dane, ktorého povinnosťou bolo objektívne preukázať, že žalobca sa priamo podieľal, resp. vedel alebo mal a mohol vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní, pričom podľa názoru žalobcu správca dane svoje dôkazné bremeno s určitosťou neuniesol, nakoľko samotný žalovaný konštatoval iba to, že zistené skutočnosti vzbudzujú pochybnosti, resp. vyvolávajú podozrenia, že dané obchody môžu byť poznačené podvodom.

49) V tejto súvislosti a vzhľadom na vyššie uvedené dôvody, na základe ktorých správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane žalobca považoval za potrebné predovšetkým poukázať na skutočnosť, že podľa kasačného súdu (rozsudok NSS SR sp. zn. 6Sžfk/69/2020 zo dňa 27. júna 2023, bod 51) vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom, resp. zneužívajúcim konaním (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočítanie dane možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala a mohla vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021). Rozlíšenie jednotlivých inštitútov, brániacich priznaniu nároku na odpočítanie dane nie je samoúčelné, nakoľko ide o zásadne odlišné prípady, pri ktorých je daný rozličný obsah a rozsah dôkazného bremena daňového subjektu a správcu dane. Od ich jasnej a zrozumiteľnej kvalifikácie sa tak odvíja obsah skutočností, ktoré je nutné v daňovom konaní preukazovať. Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (rozhodnutie SD EÚ vo veci Kemwater ProChemies. r.o., C-154/20 zo dňa 9.decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu, resp. zneužívajúceho konania, je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať, a to inak než len na základe domnienok (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43). Samozrejme, že daňový subjekt je aj v prípade preukazovania daňového podvodu oprávnený navrhovať správcovi dane ďalšie dôkazné prostriedky na preukázanie, že sa nezúčastnil podvodného konania spojeného s daňovým únikom, prípadne že o tom nevedel (ide o tzv. vyvinenie). Predkladanie takýchto dôkazných prostriedkov je však jeho právom, nie povinnosťou. Tu považoval žalobca za zásadné vyzdvihnúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode zaťažuje správcu dane. Žalobca má za preukázané, že vo vzťahu k svojmu dodávateľovi konal v dobrej viere, s potrebnou a primeranou obozretnosťou a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho je možné spravodlivo očakávať.

50) V súvislosti s potrebou preukázania „vedomej“ účasti, čo je potrebné chápať tak, že daňový subjekt vedel alebo musel vedieť o svojej účasti na podvodnom konaní žalobca poukázal na rozsudok NSS SR sp. zn. 3Sfk/139/2022 zo dňa 28. augusta 2023, konkrétne na bod 78.

51) Z vykonaných dôkazov a záverov správcu dane uvedených v jeho rozhodnutí a žalovaného v napadnutom rozhodnutí, ktorý vyslovil len pochybnosti a podozrenia, nemožno dôjsť objektívne k záveru, že žalobca vedel alebo musel vedieť o svojej účasti na podvodnom konaní. Žalobca nerozumie čo má on

osobne spoločné s tzv. účelovým dodávateľským reťazcom, pričom je preukázané, že so spoločnosťami, ktoré sú uvedené na začiatku obchodného reťazca a s ich konaním, nemá žalobca nič spoločné.

52) V ďalšej časti správnej žaloba považoval žalobca za potrebné taktiež zdôrazniť, že zo záverov správcu dane uvedených v napadnutom rozhodnutí vyplýva, že správca dane neakceptovateľne svoje právne posúdenie založil aj na tej skutočnosti, že posudzoval primeranosť, resp. neprimeranosť ceny za dodané služby, pričom žalobca v prvostupňovom rozhodnutí uvedené názory správcu dane k otázke ceny považuje za zjavne nesprávne domnienky a účelové tvrdenia. V tejto súvislosti žalobca dal do pozornosti rozsudok kasačného súdu zo dňa 30. júla 2024, spisová značka 8 Sfk 18/2023 (bod. 95.)

53) Z viacerých konštatácií správcu dane, je možné podľa presvedčenia žalobcu vyvodiť neprípustnú neobjektivitu, čo malo logicky negatívny vplyv na proces, druh, relevantnosť a rozsah zhromaždených dôkazov, na samotné vyhodnotenie dôkazov a prijaté nelogické závery. Žalobca považoval za dôležité uviesť, že správca dane neúplne a nedostatočne zistil skutkové okolnosti, preto takto nazhromaždené dôkazy neposkytujú dostatočný podklad pre prijaté závery správcu dane.

54) Žalobca okrem vyššie uvedeného upriamil pozornosť správneho súdu i na to, že hoci vo výroku prvostupňového rozhodnutia bol správca dane povinný uviesť podľa 68 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého rozhodoval, teda prameň práva, v tomto prípade ustanovenie konkrétneho právneho predpisu Spoločenstva, v zmysle ktorého správca dane rozhodoval, vo výroku napadnutého rozhodnutia absentujú. Inak vyjadrené, je neakceptovateľné a ústavne nekonformné, aby sa správca dane opakovane v napadnutom rozhodnutí odvolával na to, že prameňom práva pri jeho rozhodovaní je právo Spoločenstva a vo výroku, ktorý je jadrom a podstatou rozhodnutia, absentuje čo i len zmienka o konkrétnom právnom predpise Spoločenstva. Aj uvedené skutočnosti len umocňujú nezákonnosť napadnutého rozhodnutia a jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov.

55) V ďalšom texte správnej žaloby považoval žalobca za potrebné dať do pozornosti aktuálnu judikatúru SD EÚ, a to konkrétne rozsudok SD EÚ vo veci C-512/21 Aquila Part Prod Com SA proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, zo dňa 01.12.2022, ktorý poskytol výklad v rámci vykonávania dokazovania daňového podvodu a definoval určité pravidlá pri preukázaní daňového podvodu. Žalobca zdôraznil, že správca dane sa neriadil vo vyššie uvedenom rozhodnutí definovanými pravidlami. Poukázal na to, že v právnom poriadku SR nie sú upravené pravidlá dokazovania daňových podvodov a ani pojmové znaky tzv. daňového podvodu (pozn. žalobcu: Daňový poriadok definuje len tzv. zneužite práva v § 3 ods. 6), táto právna úprava v právnom poriadku SR absentuje, preto správca dane, na ktorého je prenesené dôkazné bremeno v rámci ktorého má preukazovať „subjektívne“ zavinenie (podľa zásady bez zavinenia niet sankcie) daňových subjektov, sa logicky ocitá v situácii, kedy správca dane nemá zákonnú kompetenciu a právomoc zákonom predvídateľným spôsobom preukazovať skutočnosti podstatné vo vzťahu k preukázaniu daňového podvodu a vo vzťahu k preukázaniu naplnenia definičných a pojmových znakov tzv. daňového podvodu. Vo vyššie uvedených súvislostiach žalobca dal správnemu súdu do pozornosti rozsudok NSS SR sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, taktiež i Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 540/2012, ktorý najmä prízvukuje, že je zásadné, aby sa na zistený stav veci použila ústavne konformným spôsobom interpretovaná platná a účinná právna norma v rámci právneho poriadku SR. S dokazovaním v daňovom konaní, rozložením dôkazného bremena a s vyššie uvedenými skutočnosťami súvisia aj závery Ústavného súdu SR vyjadrené v Náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 12. októbra 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022-37.

56) Žalobca uzavrel, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné, vychádza z nesprávneho skutkového a právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a zmätočné. Správca dane nesprávne zistil a vyhodnotil skutkový stav, ako aj dôkazy a z tohto dôvodu sú jeho závery a právne posúdenie v rozpore s príslušnou právnou úpravou, judikatúrou SR, ako aj judikatúrou SD EÚ, čo robí jeho postup ako i napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľným. Z vyššie uvedených dôvodov považuje žalobca napadnuté rozhodnutie za nezákonné a navrhol ho zrušiť.

Vyjadrenie žalovaného (duplika)

57) Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zo dňa 09.07.2025 túto navrhol ako nedôvodnú zamietnuť. V plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a prijatých záveroch uvedených v odôvodnení žalobou

napadnutom rozhodnutí. Žalovaný sa vysporiadal s jednotlivými v žalobe obsiahnutými námietkami žalobcu a zotrval na tom, že v posudzovanom prípade postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktoré považoval za vydané na základe dostatočne zisteného a správne posúdeného skutkového stavu. Poukázal na to, že po preskúmaní spisového materiálu, rozhodnutia správcu dane a odvolacích námietok dospel k dôvodnému záveru, že rozhodnutie správcu dane a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, boli v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení. Mal za to, že správca dane postupoval v súlade s judikatúrou Najvyššieho správneho súdu SR a Súdneho dvora EÚ, dostatočne a úplne, resp. objektívne overil všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných obchodných transakcií, zároveň hodnotil dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Správca dane zistil skutkový stav presne a úplne, skutkové zistenia nie sú skreslené, ale majú nepochybne oporu v dôkazoch obsiahnutých v súvisiacom administratívnom spise. Napadnuté rozhodnutie tak nie je nepreskúmateľné a arbitrárne, ako namieta žalobca v podanej správnej žalobe.

58) Žalovaný mal za to, že tak žalobou napadnuté rozhodnutie, ako aj jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane obsahujú dostatočné odôvodnenie prijatých záverov. Žalovaný, ako aj správca dane, uviedli vo svojich rozhodnutiach vlastné úvahy, ktorými sa riadili pri hodnotení dôkazov, na základe ktorých prijali svoje závery, ako aj uviedli použitie právnych predpisov, podľa ktorých rozhodovali. Správca dane, ako aj žalovaný, postupovali v danom prípade v súlade so základnými zásadami správy daní, v súlade s Daňovým poriadkom a zákonom o DPH. Správca dane, ako aj žalovaný, aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, s prihliadnutím na povinnosť zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti čo najúplnejšie, prihliadali na všetko, čo v konaní vyšlo najavo.

59) Žalobca svoje právo na vyjadrenie sa k duplike žalovaného nevyužil.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov

60) Správny súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP vec prejednal na nariadenom pojednávaní dňa 13.08.2026 v prítomnosti právneho zástupcu žalobcu. Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a konania, ktoré ich vydaniu predchádzalo, z dôvodov uplatnených v správnej žalobe dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

61) Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP (1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. (2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

62) Podľa § 134 ods. 1 SSP správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

63) Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP v správnej žalobe sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia za nezákonné (ďalej len „žalobné body“).

64) Podľa § 190 SSP ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

65) Podľa § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v rozhodnom znení (ďalej len „zákon o DPH“) dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu, b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok, c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav, d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

66) Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

67) Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona o DPH (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. (2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

68) Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

69) Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH sa vierohodnosťou pôvodu faktúry rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

70) Podľa § 3 ods. 1, 2 a 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v rozhodnom znení (ďalej len „Daňový poriadok“) (1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. (2) správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnemu určeniu a vyrubeniu dane.(3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

71) Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 Daňového poriadku (1) Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. (2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. (3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. (4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

73) Podľa § 63 ods. 1, 2, 3, 5 Daňového poriadku(1) Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. (2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. (3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal, b) číslo a dátum rozhodnutia, c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu, d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho

predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená, e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku, f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu. (5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

74) Predmetom konania pred správnym súdom je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 16.000,- Eur, nadmerný odpočet znížil zo sumy 18.945,85 Eur na sumu 2.945,85 Eur, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2021. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými žalobcom v správnej žalobe.

75) Správny súd v prvom rade zdôrazňuje, že v správnom súdnictve poskytuje ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby alebo právnickej osoby v oblasti verejnej správy (§ 2 ods. 1 SSP). Právo domáhať sa ochrany svojich práv má každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli rozhodnutím alebo nečinnosťou orgánu verejnej správy porušené alebo priamo dotknuté, a to za podmienok stanovených Správnym súdnym poriadkom. Správny súdny poriadok v § 182 ods. 1 písm. e) ustanovil, že žalobca musí v žalobe uviesť dôvody, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia, alebo opatrenia za nezákonné (žalobné body). Je teda na každom žalobcovi, ako svoje právo na súdnu ochranu pred nezákonnosťou postupu alebo rozhodnutia orgánov verejnej správy využije. Pokiaľ žalobca v preskúmavanej veci v časti správnej žaloby iba vo všeobecnosti opisoval skutkový stav, poukazoval na dôvody rozhodnutia žalovaného i správcu dane, prezentoval svoje názory na postup a závery správcu dane i žalovaného, takto formulovaná konštatačná časť obsahuje miestami nekonkrétne námietky, na základe ktorých nemožno preskúmať rozhodnutia žalovaného i správcu dane a vyvodiť záver o ich nezákonnosti. Rovnako pokiaľ žalobca v správnej žalobe vo vzťahu k odôvodneniu rozhodnutia žalovaného poukazoval na nesprávnosť tvrdení žalovaného, z takto formulovaného textu správnej žaloby vyplýva len vyjadrenie nesúhlasu žalobcu s postupom žalovaného a jeho závermi vo vzťahu k rozhodnutiu správcu dane, resp. polemika s tvrdeniami žalovaného uvedenými v rozhodnutí a takto formulované žalobné body neumožňujú taktiež identifikovať konkrétne námietky, z ktorých by bolo zrejmé, akým spôsobom uvedené závery prezentované žalobcom môžu mať vplyv na zákonnosť preskúmavaného rozhodnutia. Inak povedané, vyjadrenie nesúhlasu, resp. polemika žalobcu so závermi žalovaného a jeho vlastné hodnotenie dôkazov v zásade neumožňuje správnemu súdu vykonať prieskum rozhodnutia žalovaného na podklade takto formulovaných žalobných bodov. Úlohou žalobcu bolo konkrétne skutkovo a právne vymedziť správnu žalobu v súlade s požiadavkami podľa § 134 ods. 1 SSP v nadväznosti na § 182 ods. 1 písm. e) SSP. V niektorých častiach správnej žaloby konkrétne skutkové a právne tvrdenia žalobcu vzťahujúce sa k prejednávanej veci a konkrétnym dôvodom, na ktorých sú napadnuté rozhodnutia žalovaného i správcu dane založené chýbajú. Správny súd nepredstavuje ďalšiu inštanciu v administratívnom konaní, t.j. konanie pred správnym súdom nie je pokračovaním administratívneho konania. Správny súd je v zmysle ustanovení SSP viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby (§ 134 ods. 1 SSP), pričom na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP). Súdny prieskum zákonnosti administratívneho rozhodnutia orgánu verejnej správy je ovládaný dispozičnou zásadou. Rozsah súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy je teda podľa § 134 ods. 1 SSP striktne daný žalobnými dôvodmi nezákonnosti (s výnimkou prípadov uvedených v § 134 ods. 2 SSP, o ktorý prípad sa však v preskúmavanej veci nejedná). Úlohou správneho súdu nie je nezákonnosť preskúmavaných aktov alebo rozhodnutí orgánov verejnej správy a postupov orgánov verejnej správy vyhľadávať, všeobecné alebo odkazovacie námietky žalobcu špecifikovať na konkrétny prípad, ani ich nedostatočne vyjadrený obsah nahrádzať porovnávaním obsahu rozhodnutí s administratívnym spisom. Správny súd teda nemá oprávnenie za žalobcu dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia vyhľadávať, ani v správnej žalobe uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu alebo odôvodnenia preskúmavaných rozhodnutí za žalobcu konkretizovať. Žalobcom v právnej

žalobe uvedené všeobecne formulované a nekonkrétne žalobné námietky, ktoré z tohto dôvodu možno považovať len za vyjadrenie všeobecného nesúhlasu žalobcu s postupom správcu dane i žalovaného, ako aj s hodnotením veci správcom dane a žalovaným, bránili tomu, aby správny súd viazaný žalobnými bodmi v zmysle § 134 ods. 1 SSP, mohol na ich základe dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia.

76) Kľúčovou a jasne formulovanou žalobnou námietkou v predmetnom konaní bolo, či daňové orgány v rámci administratívneho konania dospeli k správnemu záveru, že žalobca sa podieľal (hoci aj nedbanlivostne) na daňovom podvode tak, ako ho definuje judikatúra Súdneho dvora EÚ, a teda či následne táto skutočnosť v súdenom prípade mohla byť dôvodom na odopretie práva na odpočítanie dane (DPH) žalobcovi.

77) V tejto súvislosti správny súd považuje za potrebné poukázať na to, že právo na odpočítanie dane v zmysle článku 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“) je vo všeobecnosti neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Hoci právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov alebo služieb, ktoré prijali na vstupe a využívali pre potreby svojich zdaniteľných transakcií, základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou, právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe odoprieť, ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo bola poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (rozsudok SD EÚ vo veci Glancore Agriculture Hungary, C-189/18). Je teda v rozpore so všeobecnými zásadami fungovania systému DPH uplatniť si odpočítanie dane v situácii, keď boli v obchodnom reťazci umelo vytvorené podmienky pre jej odpočítanie, t.j. v prípadoch obchodovania s cieľom čerpať odpočítanie dane vo forme nadmerného odpočtu (pri daňovom podvode). Ide o situáciu, v ktorej jeden z účastníkov neodvedie vybranú daň a ďalší účastník si túto daň odpočíta za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom Smernice.

78) Na to, aby mohol byť odopretý nárok na odpočítanie dane z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, musia byť kumulatívne kladne zodpovedané štyri otázky tzv. Axel Kittel testu, ktoré sformuloval SD EÚ ako predpoklad posúdenia veci ako daňového podvodu v rozhodnutiach vo veci C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena: 1/ preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň), a to na ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne 2/ preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbanlivosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň 3/ musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu). Dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane.

79) Správny súd konštatuje, že v preskúmavanom prípade vo vzťahu k posúdeniu skutočnosti, či žalobca bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o odmietnutí práva na odpočítanie dane, správca dane aplikoval tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z vyššie citovaného rozsudku SD EÚ vo veci Axel Kittel, C- 439/04, pričom tieto kritériá je možné konštruovať do štyroch nasledovných otázok, ktoré musia byť zodpovedané kladne: 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 ? 4/ Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom, alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt ? Správca dane v preskúmanom prípade všetky vyššie uvedené otázky zodpovedal kladne, teda preukázal, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode, o ktorom mohol alebo mal vedieť. Postup správcu dane a žalovaného, ktorý stotožniac sa so závermi správcu dane potvrdil rozhodnutie správcu dane, ako aj následné právne posúdenie orgánmi verejnej správy boli v súlade s relevantnou judikatúrou SD EÚ, ako aj judikatúrou NS SR i NSS SR.

80) Pokiaľ ide o prvú podmienku tzv. Axel Kittel testu, t.j. o existenciu daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“, správny súd je toho názoru, že v prejednávanej veci bolo splnenie tejto podmienky preukázané. Správca dane identifikoval daňový únik v zdaňovacom období 06/2021 v spoločnosti UREN s.r.o. Na začiatku reťazca bola spoločnosť ECO Solving, ktorá nepodala daňové priznanie za uvedené obdobie a teda neodviedla daň do štátneho rozpočtu. Spoločnosť UREN s.r.o. si neoprávnene uplatnila odpočítanie dane z faktúr bez reálneho základu. Spoločnosť Bon Group s.r.o. si výslednú vlastnú daňovú povinnosť neoprávnene ponížila odpočítaním dane z faktúry od spoločnosti UREN s.r.o., čím si zabezpečila odpočítanie dane aj napriek tomu, že reálne plnenia jej boli poskytnuté bezodplatne spoločnosťou Lechner Racing GmbH. Spoločnosť Bon Group s.r.o. v zdaňovacom období jún 2021 priznala zanedbateľnú vlastnú daňovú povinnosť v sume 327,43 Eur, ktorá len zo zdaniteľných obchodov pre žalobcu mala byť o 16.000,- Eur vyššia. Žalobca si v zdaňovacom období jún 2021 uplatnil odpočítanie dane z podvodného reťazca v sume 12.000,- Eur a ďalších 4.000,- Eur z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok.

81) Podľa druhej podmienky tzv. Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania. Správca dane zistil, že dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi vyššie uvedenými spoločnosťami v zdaňovacom období jún 2021 prebehli vo vykonštruovanom reťazci za účelom poníženia výslednej vlastnej daňovej povinnosti u priameho dodávateľa žalobcu. Účelovosť vytvoreného reťazca potvrdzuje tak napr. rozporuplná a meniaca sa výpoveď svedka E. A. (motorové vozidlo od spoločnosti UREN s.r.o. preberal sám, neskôr uviedol, že preverovaných pretekov sa nezúčastnil), ďalej odmietnutie výpovede konateľky spoločnosti UREN s.r.o. alebo nekontaktnosť a zahraničný konatelia ďalších spoločností v reťazci. Spoločnosť Bon Group s.r.o. len formálne deklarovala dodanie zdaniteľných obchodov, nakoľko preverované zdaniteľné obchody (závodné vozidlo, servisný tím, pneumatiky...) jej boli dodané bezplatne majiteľom závodného vozidla, spoločnosťou Lechner Racing GmbH. Tiež podvodné konanie preukazuje aj oddelenie finančného toku od fakturácie v spoločnosti UREN s.r.o. Kým fakturácia bola deklarovaná od spoločnosti ECO Solving s.r.o. a Metrola s.r.o., platby sa realizovali zo spoločnosťami RM Alpha s.r.o. (konateľka E. G., konateľka spoločnosti UREN s.r.o.) naspäť do štyroch slovenských spoločností, pričom v troch bol v júni 2021 konateľom M. M., v súčasnosti je konateľom český občan E. G., a v jednej je konateľom český občan A. M., ale s peniazmi disponoval E. A. M. z Dubnice nad Váhom.

82) S vyššie uvedenými závermi správcu dane sa správny súd stotožnil. V prejednávanej veci podľa názoru správneho súdu konanie uvedených spoločností nemohlo byť iba náhodné, ale bolo uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia.

83) Pokiaľ ide o tretiu podmienku tzv. Axel Kittel testu, t.j. či boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s podvodným konaním spojené, správny súd sa rovnako stotožnil so závermi tak žalovaného ako i správcu dane ohľadom toho, že posudzované zdaniteľné obchody žalobcu s týmto konaním spojené boli. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane za propagáciu spoločnosti na základe Zmluvy o reklame č. 77/2021 od spoločnosti Bon Group s.r.o. (faktúra č. 210100109 ZD 30.000,- Eur, DPH 6.000,- Eur, faktúra č. 210100110, ZD 30.000,- Eur, DPH 6.000,- Eur a faktúra č. 210100111, ZD 20.000,- Eur, DPH 4.000,- Eur). Spoločnosť Bon Group s.r.o. deklarovala odpočítanie dane od dodávateľa UREN s.r.o. faktúrami č. 21200026, ZD 34.000,- Eur, DPH 6.840,- Eur a č. 21200027, ZD 34.200,- Eur, DPH 6.840,- Eur, ktorých predmetom bol prenájom a servis vozidla, vybavenie, palivo, catering, reklamná plocha vozidla, preprava. Spoločnosť UREN s.r.o. si uplatnila odpočítanie dane od spoločnosti ECO Solving s.r.o. z faktúr č. 2101009, ZD 34.050,- Eur, DPH 6.810,- Eur a č. 2101010, ZD 34.050,- Eur, DPH 6.810,- Eur, ktoré mali rovnaký predmet fakturácie ako faktúry vystavené spoločnosťou UREN s.r.o. spoločnosti Bon Group s.r.o. Spoločnosť P. L. L. nepodala daňové priznanie pre DPH ani kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie 06/2021, čiže nedeklarovala žiadnych dodávateľov ani odberateľov. Taktiež správca dane podľa názoru správneho súdu dôvodne poukázal na neekonomické správanie spoločnosti Bon Group s.r.o., ktorá deklarovala prijatie 3 faktúr od spoločnosti UREN s.r.o. v celkovej výške 89.454,- Eur bez DPH za účasť na pretekoch, ale žalobcovi vystavila 3 faktúry v celkovej výške 80.000,- Eur bez DPH a z toho 1 faktúru vo výške 20.000,- Eur nemala vôbec zaúčtovanú vo svojom účtovníctve. Spoločnosť Metrola s.r.o., ktorá nebola platiteľom dane od 01.06.2021, podľa zistení správcu dane mala spoločnosti UREN s.r.o. dodať len papierové roky a čistič rúk. Aj keď tieto deklarované zdaniteľné obchody tiež zabezpečili daňový únik pre spoločnosť UREN s.r.o. a ďalšie subjekty zapojené v podvodnom reťazci, posudzované zdaniteľné obchody nebolo potrené vyhodnotiť ako s týmto konaním spojené. Možno súhlasiť s názorom správcu dane a žalovaného, že

podvodné konanie spoločnosti Bon Group s.r.o. bolo spojené s posudzovanými zdaniteľnými obchodmi pre žalobcu a zároveň bolo preukázané podvodné konanie už na začiatku obchodného reťazca, ktoré narušilo zásadu neutrality dane, pretože v konečnom dôsledku bol ukrátený štátny rozpočet. Zapojenie ďalších spoločností do vytvorených reťazcov bez ekonomického opodstatnenia svedčí o podvodnom konaní.

84) Jedna časť námietok žalobcu smerovala aj proti záveru správcu dane a žalovaného, či žalobca vedel alebo mal/mohol vedieť o tom, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (t.j. ku štvrtej podmienke tzv. Axel Kittel testu – zavineniu daňového subjektu). Správny súd v prvom rade poznamenáva, že medzi tým, či žalobca vedel alebo či mohol (mal) vedieť, že sa svojím plnením zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, je rozdiel. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že tieto rozdiely nemajú pre daňové konanie podstatný význam. Totiž dôkazné bremeno na preukázaní skutočností, z ktorých sa vedomosť žalobcu alebo jeho potenciál (mohol/mal vedieť) vyvodzuje, stále zaťažuje daňové orgány a rovnako platí, že tak preukázanie úmyselnej ako aj nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pokiaľ nebolo preukázané konanie žalobcu v dobrej viere) je rovnakým dôvodom pre neuznanie odpočítania dane. Diferencovanie medzi tým, či žalobca vedel alebo mal a mohol vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom nemá žiadny praktický vplyv na výsledok daňového konania ako takého, t.j. na uznanie alebo neuznanie uplatneného daňového oprávnenia. V predmetnej veci nebola žalobcovi preukazovaná úmyselná účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ale to, že mal a mohol o svojej účasti na takomto obchodnom reťazci vedieť, ak by vykonal všetky opatrenia, ktoré sa od obozretného podnikateľa vyžadujú.

85) Správca dane a žalovaný založili svoj úsudok, že žalobca mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom na tom základe, že keby bol riadne preveril svojho obchodného partnera, a informácie o ňom a keby bol prijal také preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré v rámci zachovania obozretnosti žalobca mal prijať, zabránil by tým svojej hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode. Žalobca však nepreukázal vykonanie vnútornej analýzy nastavenia stratégie a efektivity využitia reklamy formou prezentácie svojho loga na pretekárskom vozidle v zmysle Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 1020420604. Je vecou podnikateľského subjektu, aby v čase kontroly preukázal, že urobil všetky reálne možné opatrenia, ktoré mohol v danom čase urobiť, aby sa na možnom podvode nepodieľal, čo však žalobca svojim konaním nepreukázal. Spoločnosť Bon Group s.r.o. vznikla v januári 2019. Zakladateľkou tejto spoločnosti bola Q. R., ktorá bola zakladateľkou aj spoločnosti KALENA s.r.o., ktorej konateľom bol v čase od 22.02.2018 do 18.08.2020 K. F. B., ktorý bol športovým jazdcom tímu LAMA RACIG. Z verejne dostupných portálov, prípade z Finstat-u mohol žalobca získať informácie, že spoločnosť Bon Group s.r.o. je novovzniknutou spoločnosťou, ktorej jediným konateľom bol od 18.04.2029 p. A.. Spoločnosť F. D. L. bola platiteľom DPH len od marca 2019. Za rok 2019 vykázala spoločnosť Bon Group s.r.o. na dani z príjmov právnických osôb celkové výnosy vo výške 1.400,- Eur, nulové náklady na zamestnancov a nulové hodnoty akéhokoľvek majetku. Spoločnosť Bon Group s.r.o., má sídlo na bratislavskej adrese bez priestorov na podnikanie, nie je zapísaná v registri právnických osôb v športe napriek tomu, že je príslušná k športovej organizácii pretekárskemu tímu LAMA RACING s pôsobiskom v Dubnici nad Váhom, ktorého zakladateľom v roku 2017, majiteľom a jazdcom tímu je K. B.. Žalobca podľa názoru správneho súdu mohol disponovať uvedenými verejne dostupnými informáciami, preto mohol vedieť, že spoločnosť Bon Group s.r.o. je novou obchodnou spoločnosťou, že obdobné, ak nie rovnaké služby propagácie spoločností, predtým ponúkala, resp. realizovala iná spoločnosť pre tím LAMA RACING, spoločnosť KALENA s.r.o., a to ako držiteľka licencie pre športový tím LAMA RACING pre rok 2019. Žalobca vedel o skutočnostiach, že držiteľ licencie pre športový tím LAMA RACING pre rok 2019 je spoločnosť KALENA s.r.o., nakoľko za účelom obchodnej spolupráce oslovil prostredníctvom e-mailovej komunikácie pretekársky tím LAMA RACING, za ktorú vystupovala spoločnosť KALENA s.r.o., ktorej konateľom bol v tom čase K. B., zakladateľ a pretekár tímu LAMA RACING. Obchodný vzťah uzatvoril s inou, novovzniknutou spoločnosťou, ktorá nemala v obchodnom registri v predmete činnosti zapísanú športovú činnosť, čo si mohol overiť. Taktiež žalobca nemal žiadne referencie o predaji reklamy v športe spoločnosťou Bon Group s.r.o. a napriek tomu bol ochotný za tieto služby zaplatiť v roku 2020 sumu vo výške 624.000,- Eur a v roku 2021 sumu vo výške 168.000,- Eur. Žalobca taktiež súhlasil s cenou za reklamu spoločnosti vo výške 96.00,- Eur na jednom podujatí, ktoré trvalo 2 dni, a to bez reálnej kalkulácie jasných relevantných položiek, resp. faktorov na ňu vplývajúcich a na základe objektívnych skutočností. V kontexte uvedeného sa správny súd stotožňuje i s ďalšou správcom dane poskytnutou argumentáciou, z pohľadu ktorej možno sumu výške 96.000,-

Eur vynaloženú na služby propagácie spoločnosti na pretekárskych vozidlá tímu LAMA RACING považovať za ekonomickú neopodstatnenú, a to aj z toho hľadiska, že v júni 2021 stále pretrvávala pandémia COVID 19 a všetky podujatia boli kapacitne veľmi obmedzené. Táto cena skutočne neodôvodňuje primeranosť týchto súm vynaložených na nákup propagácie spoločnosti len na niekoľkých podujatiach prostredníctvom jediného motoristického tímu bez odôvodnenej relevantnej kalkulácie skutočne zodpovedajúcej hodnoty nakúpených služieb. Na základe vyššie uvedených skutočností je potrebné považovať zo strany žalobcu takto akceptovanú cenu za poskytnutie propagačných služieb za skutočne neprimerane nadhodnotenú a ekonomicky neopodstatnenú, pretože dohodnutá akceptovaná cena nezodpovedá reálnemu ohodnoteniu predmetného zdaniteľného plnenia, ktoré by sa dalo za poskytnutie služby – propagácia spoločnosti na športových pretekárskych vozidlách reálne očakávať. A práve za daných okolností stanovená cena má charakter ďalšieho indikátora podvodu na DPH v obchodnom reťazci. Z finančnej analýzy žalobcu taktiež vyplynulo, že si ponížil vlastnú daňovú povinnosť na DPH za zdaňovacie obdobie rokov 2020 a 2021 (iba v zdaňovacích obdobiach, ktoré správca dane kontroloval) o sumu 132.000,- Eur, ponížil si aj daňovú povinnosť na dani z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobia 2020 a 2021 o sumu 138.600,- Eur, čo predstavuje sumu spolu vo výške 270.000,- Eur. Žalobca pritom nepreukázal žiadnu hĺbkovú previerku dodávateľa v súvislosti s potenciálnou obchodnou transakciou napriek tomu, že v priebehu 12 mesiacov investoval do propagácie spoločnosti 792.000,- Eur.

86) V predmetnej veci správca dane teda identifikoval viacero prepojených a podmienených okolností, ktoré vo vzájomnom kontexte odôvodňujú prijatie záveru, že žalobca mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Podľa názoru správneho súdu žalobca počas priebehu administratívneho konania nepreukázal, že by prijal účinné opatrenia na zamedzenie svojej účasti v podvodnej schéme.

87) Zhrňujúc uvedené vyššie je nutné konštatovať, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyplynulo množstvo zistení, ktorými správca dane odôvodnil svoje právne závery o odmietnutí odpočtu DPH. Žalobca zároveň v priebehu administratívneho konania nepredložil také dôkazy, ktoré by správnosť právnych záverov správcu dane vyvrátili alebo spochybnili. Vykonané dôkazy a z nich vyplývajúce zistenia sú podľa názoru správneho súdu dostatočné na prijatie záveru o odmietnutí odpočtu DPH a správca dane tak uniesol svoje dôkazné bremeno a preukázal splnenie tzv. Axel Kittel testu. Naopak, žalobca v priebehu konania pred orgánmi verejnej správy nepreukázal, že by prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil.

88) Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že rozhodnutie žalovaného vykazuje známky nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov, a to preto, že sa žalovaný podľa názoru žalobcu z jeho argumentáciou v napadnutom rozhodnutí dostatočne nevysporiadal, správny súd v zmysle ustálenej judikatúry NS SR, NSS SR, Ústavného súdu SR i ESĽP konštatuje, že orgány verejnej správy i súdy nie sú povinné zaoberať sa každou jednou námietkou nastolenou účastníkom konania a nemusia dať odpoveď na každý jeden argument žalobcu, sú však povinné zaoberať sa podstatnými námietkami, ktoré boli relevantné pre rozhodnutie súdu, resp. orgánu verejnej správy a majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Prípadné čiastkové nedostatky odôvodnenia rozhodnutia žalovaného teda nemajú za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Nebolo zistené porušenie práva žalobcu na spravodlivé konanie a nebola mu odňatá možnosť náležite skutkovo a právne argumentovať proti preskúmavaným rozhodnutiam, o čom svedčí aj obsah samotnej správnej žaloby, v ktorej žalobca podrobne analyzuje dôvody rozhodnutia žalovaného i správcu dane a predkladá k nim svoje argumenty, a teda je zrejmé, že rozhodnutia obsahovali dostatok dôvodov, na ktorých boli založené. Z rozhodnutia žalovaného je podľa názoru správneho súdu teda zrejmé k akým skutkovým zisteniam žalovaný dospel, ako ich vyhodnotil a ako ich právne posúdil. Nie je možné mu vytýkať, že sa explicitne nezaoberal úplným obsahom všetkých námietok, vrátane tých, ktorých zodpovedanie implicitne vyplýva z celkového právneho zhodnotenia. Taktiež žalobcovi nemožno vytýkať ani to, že v žalobou napadnutom rozhodnutí do značnej miery rekapituluje rozhodnutie správcu dane s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil a preto žalobcovi neposkytol diapazón ďalších rôznych úvah.

89) Pokiaľ žalobca namietal vykonávanie dokazovania správcom dane vo vyrubovacom konaní, správny súd konštatuje, že Daňový poriadok nevylučuje vykonanie ďalšieho dokazovania vo vyrubovacom konaní, a to najmä v prípade, ak sám žalobca v jednak vo vyjadrení k Protokolu, ako aj v

podanom odvolaní vyjadril nesúhlasné stanovisko s vykonaným dokazovaním a závermi správcu dane. V posudzovanom prípade totiž sám žalobca namietal nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu správcom dane, nesprávne vyhodnotenie dôkazov, nedostatočne a neúplne zistený skutkový stav, nevykonanie dôkazov v potrebnom rozsahu, ako aj to, že nazhromaždené dôkazy neposkytujú dostatočný podklad pre prijatie záverov správcu dane. Sám žalobca v priebehu administratívneho konania poukázal na tú skutočnosť, že správca dane je povinný zistiť skutočnosti objektívne, čo možno najúplnejšie, pričom je povinný prihliadnuť na všetko, čo pri správe daní vyjde najavo. Tiež mal za to, že celkové objektívne vyhodnotenie samotných realizácií dodávok služieb spolu s posúdením vynaloženia dostatočnej odbornej starostlivosti pri realizácii deklarovaných zdaniteľných plnení s dopadom na konečné vyhodnotenie splnenia všetkých podmienok na uplatnenie odpočítania dane, je možné až po odstránení všetkých hmotnoprávnych a procesných pochybení na strane správcu dane a následného objektívneho vyhodnotenia všetkých dôkazov jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach. V danom prípade tak zo samotných námietok žalobcu vyplynula potreba doplnenia dokazovania v ďalšom konaní. Preto v ďalšom konaní správca dane doplnil dokazovanie a vydal rozhodnutie, z odôvodnenia ktorého je zrejmé, že po doplnení dokazovania a vyhodnotení dôkazov bolo preukázané, že sa žalobca zapojil do reťazca spoločností poznačených daňovým podvodom. Správca dane vykonaním doplneného dokazovania nemal v úmysle poškodiť práva žalobcu, naopak, dokazovanie vo vyrubovacom konaní bolo vykonané v záujme zabezpečenia práv žalobcu za účelom objektívneho rozhodnutia o jeho právach a povinnostiach, prihliadnuc na námietky žalobcu.

90) Pokiaľ žalobca namietal, že vyrubovacie konanie prebiehalo v nezákonných lehotách, správny súd i túto žalobnú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd má za to, že pokiaľ došlo k prerušeniu vyrubovacieho konania za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, orgán verejnej správy tak plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overuje podklady potrebné pre správne a úplné určenie dane, ako bolo tomu i v prejednávanej veci.

91) Vo vzťahu k námietke žalobcu, že daňovému subjektu nemožno uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa, správny súd konštatuje, že nie je v rozpore s právom EÚ od daňového subjektu žiadať, aby konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na uistenie sa, že plnenie, ktoré uskutočňuje nepovedie k jeho účasti na daňovom podvode. Je vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôsobil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dohadovaní obchodných kontraktov (zvlášť s výrazným finančným dopadom) venoval zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného konania nevznikli pochybnosti, že o podvode vedel, či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohol. Zmyslom bližšieho preverovania obchodných partnerov je zistiť viac informácií o neštandardných obchodoch. S každou ďalšou podozrivou indíciou sa pravdepodobnosť zapojenia do podvodného reťazca zvyšuje. Následne v čase kontroly musí byť daňový subjekt zároveň spôsobilý preukázať, že urobil všetky reálne možné opatrenia, ktoré mohol v danom čase a v danej skutkovej situácii urobiť, za účelom preverenia obchodného kontraktu tak, aby sa na možnom podvode nepodieľal. V danom prípade tak žalobca podľa názoru správneho súdu neučinil. Z obsahu administratívneho spisu správny súd nemal preukázané skutočnosti, ktoré by svedčili o prijatých opatreniach svedčiacich o obozretnosti žalobcu v rámci vyššie uvedeného obchodného vzťahu.

92) Nemožno súhlasiť ani s tvrdením žalobcu, že mu správca dane uprel práva v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, pretože žalobca bol o všetkých zisteniach, ktorými správca dane počas daňovej kontroly disponoval, riadne oboznámený. Logickým dôsledkom toho, že niektoré úkony vykonal správca dane vo vyrubovacom konaní je, že úkony vykonané vo vyrubovacom konaní, ako aj zistenia správcu dane z nich vyplývajúce, nie sú obsiahnuté v Protokole z daňovej kontroly. Avšak aj s týmito zisteniami bol žalobca riadne oboznámený, pričom mu bolo zo strany správcu dane umožnené sa k nim vyjadriť, čo žalobca aj využil.

93) Ako nedôvodné možno vyhodnotiť aj námietky žalobcu, ktorými namieta, že v Protokole z daňovej kontroly absentujú úvahy správcu dane, z ktorých by bolo zrejmé, ktoré skutočnosti boli rozhodujúce pre správne posúdenie veci. Správca dane podľa názoru správneho súdu závery prijaté v Protokole riadne odôvodnil, ako aj uviedol, akými správnymi úvahami sa pri vyhodnotení zistených skutočností riadil. V

Protokole z daňovej kontroly neabsentujú obligatórne náležitosti, ktoré by mali mať za následok jeho nezákonnosť a nepreskúmateľnosť.

94) Z obsahu administratívneho spisu nemal správny súd preukázané ani tvrdenia žalobcu o tom, že mu správca dane uprel právo vyjadriť sa k podkladom rozhodujúcim pre vydanie rozhodnutia, či k spôsobu zistenia týchto podkladov, resp. že mu nedal možnosť, aby inak obhajoval svoje práva a záujmy. Správca dane totiž vyzval žalobcu už pred vydaním Protokolu, aby preukázal, aké opatrenia prijal, aby sa nestal účastníkom daňového podvodu. Následne v Protokole z daňovej kontroly správca dane aplikoval tzv. Axel Kittel test, kedy kladne odpovedal na všetky štyri otázky tohto testu. Navyše v rámci vyrubovacieho konania, teda ešte pred vydaním rozhodnutia, správca dane opäť žalobcu vyzval na preukázanie, aké opatrenia prijal, aby zabránil svojej hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode, v súvislosti s prijatými plneniami od spoločnosti Bon Group s.r.o. v zdaňovacom období jún 2021, pričom ho zároveň informoval o zisteniach nadobudnutých v rámci vyrubovacieho konania. Správca dane tak neporušil v tomto smere procesné práva žalobcu.
95) Žalobca v podanej správnej žalobe taktiež namietal, že len v odôvodnení rozhodnutia správcu dane, avšak nie vo Výzve správcu dane, sú uvedené závery a zistenia správcu dane. V kontexte tejto žalobnej námietky správny súd konštatuje, že správca dane zaujal svoje stanovisko k vyjadreniu žalobcu zo dňa 21.05.2024 ešte pred vydaním rozhodnutia a to počas ústneho pojednávania dňa 12.06.2024. Axel Kittel test správca dane aplikoval už v Protokole z daňovej kontroly a teda nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že správca dane aplikoval Axel Kittel test až vo svojom rozhodnutí. Čo sa týka informácií, ktoré vyplynuli z MVI správny súd poukazuje na to, že ešte v rámci daňovej kontroly, nie počas vyrubovacieho konania posielal správca dane žiadosť o MVI, pričom o výsledku tohto preverovania bol žalobca oboznámený listom č. 102430221/2022 zo dňa 05.09.2022. Následne v rámci vyrubovacieho konania správca dane posielal žiadosť o MVI do Rakúska (LECHNER RACING GMBH). O výsledku tohto preverovania bol žalobca správcom dane oboznámený listom č. 101366851/2024 zo dňa 09.05.2024. O výsledku preverovania finančných tokov bol žalobca takisto oboznámený listom č. 101366851/2024 zo dňa 09.05.2024. Žalobca bol tak riadne pred vydaním rozhodnutia správcom dane oboznámený o všetkých dôležitých zistených skutočnostiach, správca dane teda netajil pred žalobcom svoje zistenia. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa k správcom dane zisteným skutočnostiam a tiež mal možnosť preukázať, že prijal v rámci zachovania obozretnosti preventívne a kontrolné opatrenia.

96) Pokiaľ žalobca namietal, že ak konateľ dodávateľa nevedel o údajnom daňovom podvode, tak ani samotný žalobca o týchto skutočnostiach nemohol vedieť, správny súd v danom prípade konštatuje, že pokiaľ sa aj svedok vyjadril, že o podvodnom konaní v obchodnom reťazci nevedel, toto jeho tvrdenie ešte nevylučuje správcom dane prijatý záver, v zmysle ktorého zistil existujúce objektívne okolnosti, ktoré sú dostatočné pre prijatie záveru, že platiteľ mal nadobudnúť podozrenie a v reakcii naň mal prijať dostatočné preventívne opatrenia, aby sa účasti na podvodnom konaní vyhol. Pokiaľ bol však platiteľ k týmto objektívnym okolnostiam ľahostajný a dostatočné preventívne opatrenia neprijal, znamená to jeho nedbalosť pri výbere svojich obchodných partnerov, dôsledkom ktorej je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ potom odopretie nároku na odpočítanie dane.

97) Za nedôvodnú považuje správny súd aj námietku žalobcu, v zmysle ktorej správca dane vo výroku napadnutého rozhodnutia neuviedol prameň práva, v prejednávanej veci ustanovenie konkrétneho právneho predpisu Spoločenstva, v zmysle ktorého rozhodoval. Správny súd poukazuje na to, že správca dane vo výroku rozhodnutia uviedol právne predpisy platné v Slovenskej republike, podľa ktorých rozhodoval, a to zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, čím postupoval v súlade s § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku. Okrem toho správca dane uviedol, že rozhodoval na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ, pričom konkrétne rozsudky Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorých správca dane postupoval, sú uvedené v samotnom odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Správny súd má za to, že výrok rozhodnutia správcu dane obsahuje všetky zákonom (Daňovým poriadkom) vyžadované náležitosti.

98) Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane neakceptovateľne svoje právne posúdenie založil aj na tej skutočnosti, že posudzoval primeranosť, resp. neprimeranosť ceny za dodané služby, správny súd konštatuje, že je pravdou, že veľmi vysoké navýšenie ceny, na ktoré správca dane i žalovaný poukázali, nie je samo o sebe dôvodom pre zamietnutie práva na odpočet dane, avšak dôležité

je, či ide o zmysluplné vysvetlenie takého navýšenia, čo zo strany žalobcu realizované nebolo. V prípade podvodného konania, môže takého navýšenie ceny vo vzájomnej súhre s ďalšími zistenými objektívnymi okolnosťami (ako je tomu i v danom prípade) svedčiť predovšetkým o nedodržaní potrebnej podnikateľskej obozretnosti.

99) Žalobné námietky, v zmysle ktorých žalobca vo svojej podstatne poukázal na to, že vyčerpal a uniesol svoje dôkazné bremeno, pričom nesprávne úvahy správcu dane a jeho spochybnenia smerujú najmä k dodávateľovi, čo je však irelevantná okolnosť mimo sféry vplyvu žalobcu, nie sú dôvodné. V posudzovanom prípade úvahy správcu dane a jeho spochybnenia nesmerujú k dodávateľovi, ani správca dane neprijal v rozhodnutí záver o neunesení dôkazného bremena žalobcom, ale žalobcovi neuznal právo na odpočet dane z dôvodu zisteného podvodného konania, v súlade s judikatúrou SD EÚ. Správca dane pritom uniesol dôkazné bremeno a dôvodne poukázal na objektívne skutočnosti preukazujúce, že žalobca mal a mohol vedieť, že prijatím plnení od dodávateľa Bon Group s.r.o. sa zúčastnil na plneniach, ktoré boli súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, resp. že prijatím dostatočných opatrení mohol zabrániť svojej hoc aj nevedomej účasti na podvode na DPH.

100) Správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane i postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, z dôvodov nezákonnosti uplatnených žalobcom v podanej správnej žalobe, vzhľadom na vyššie uvedené časti tohto rozsudku dospel k záveru, že žaloba nebola dôvodná, a preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

101) Keďže žalobca nebol v konaní úspešný, nakoľko jeho správna žaloba bola v celom rozsahu zamietnutá, správny súd mu podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario nepriznal náhradu trov konania. Správny súd nepriznal náhradu trov ani vo veci úspešnému žalovanému, pretože v súlade s § 168 SSP nezistil v predmetnej veci také dôvody, pre ktoré by to bolo možné spravodlivo požadovať.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu j e p r í p u s t n á kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech. Kasačná sťažnosť sa musí podať v lehote 1 mesiaca od doručenia rozhodnutia, pričom sa podáva na tunajšom súde.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že
a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom. 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).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.