

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: BB-72S/41/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200348  
Dátum vydania rozhodnutia: 13. 08. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Antalová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6022200348.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej a členov senátu JUDr. Dariny Štoffovej a Mgr. Mariána Štulajtera (sudca spravodajca) v právnej veci žalobcu: ANMIMA s.r.o., so sídlom Dolné Rudiny 15, 010 01 Žilina, IČO: 44 359 594, zast.: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA GROŠAFT & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Puškinova 58, 900 01 Modra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100542812/2022 zo dňa 22. marca 2022, takto

### rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### o d ô v o d n e n i e:

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako správca dane (ďalej len „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán verejnej správy“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia apríl 2015, jún 2015, júl 2015, august, 2016, september 2016, október 2016, november 2016, marec 2017, apríl 2017, jún 2017, júl 2017, október 2017, január 2018 a október 2018. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 100855533/2021 zo dňa 18. mája 2021 (ďalej ako „Protokol“), ktorého súčasťou bola výzva správcu dane na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole v zmysle § 46 ods. 8 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“), ktorý bol žalobcovi doručený dňa 25. mája 2021. Žalobca sa k Protokolu vyjadril písomne podaním doručeným správcovi dane dňa 2. júla 2021. Správca dane prerokoval pripomienky žalobcu k Protokolu na pojednávaní dňa 22. septembra 2021, o čom bola vyhotovená Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101779638/2021.

2. Správca dane dňa 28. decembra 2021 vydal rozhodnutie č. 102637167/2021, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 10 000,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2018 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“). Správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období január 2018 odpočítal DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa SARCO s.r.o., Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača (ďalej ako „SARCO s.r.o.“ alebo „SARCO“), IČO: 50 156 306, DIČ: 2120199378 za prezentáciu obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s kultúrnym podujatím KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL.“ Správca dane poukázal na priebeh daňovej kontroly, pričom popísal jednotlivé úkony vykonané správcom dane, ktorými preveroval oprávnenosť odpočítania dane z faktúry od deklarovaného dodávateľa SARCO s.r.o.

3. V odôvodnení rozhodnutia správca dane uviedol, že organizátorom podujatia KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL“ bola SILVI PRODUCTION, s.r.o., Bratislavská 87, 902 01 Pezinok, IČO: 45 8772 89 (ďalej ako „SILVI PRODUCTION, s.r.o.“), ktorá zabezpečovala všetky reklamné služby v spolupráci so svojimi subdodávateľmi (JK Media s.r.o., K- production s.r.o.). Priamy dodávateľ žalobcu (SARCO s.r.o.) deklaroval poskytnutie reklamných služieb prostredníctvom svojich dodávateľov (SILVI PRODUCTION a Azaria service), pričom nemal žiadnych zamestnancov. Spoločnosť SARCO s.r.o. od spoločnosti SILVI PRODUCTION kupovala výhradný reklamný priestor, ktorý ju oprávňoval počas reklamných kampaní propagovať svojich reklamných partnerov. Prezentácia obchodných partnerov a následná kontrola mali byť založené na dôvere ku konateľke spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r.o. p. A. B.. Spoločnosť SILVI PRODUCTION s.r.o. zabezpečila aj zaplatila celú reklamnú kampaň (v médiách, na billboardoch, v MHD, v printových médiách, zabezpečila prenájom priestoru, vybavenie podujatia atď., pričom tieto služby si objednala od rôznych spoločností (JK Media s.r.o., See&Go s.r.o., KALYPSO agency SK a pod.). Podľa konateľky p. B. všetky služby zabezpečovala práve spoločnosť SILVI PRODUCTION s.r.o. len za pomoci svojich dodávateľov, tieto služby neboli následne ani spoločnosti SARCO s.r.o. prefakturované. Od spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r.o. voči odberateľovi SARCO s.r.o. bola fakturovaná len suma za prevedený reklamný priestor v čiastke 120 000,00 Eur bez DPH. Podľa správca dane spoločnosť SARCO s.r.o. bola vložená do obchodného reťazca len za účelom, aby sa v tejto spoločnosti mohol vytvoriť priestor pre navýšenie ceny za poskytnuté reklamné služby, ktoré boli následne fakturované odberateľom, ktorých logo bolo uvádzané v súvislosti s kultúrnym podujatím. Spoločnosť SARCO navýšila cenu reklamných služieb pre svojich odberateľov (aj pre žalobcu) bez vloženej pridanej hodnoty, pričom rozsah reklamných kampaní uvedených v zmluvách medzi spoločnosťami SARCO s.r.o. a žalobcom bol totožný s rozsahom reklamnej kampane, ktorý bol uvedený v zmluvách uzatvorených medzi spoločnosťou SARCO s.r.o. a SILVI PRODUCTION s.r.o. Dodávateľ SARCO s.r.o. v daňových priznaniach za príslušné obdobia priznal daň na výstupe, ale pri vysokom obrate vykázal nízku daňovú povinnosť, nakoľko si ju znižoval odpočítaním dane z faktúr najmä od dodávateľa Azaria service s.r.o. a tým si optimalizoval svoju daňovú povinnosť. Táto spoločnosť bola založená len na spoluprácu s p. C. (konateľom SARCO s.r.o.), s ktorým mal dohodnuté, že rozpočet schválený na propagáciu koncertov sa bude v priebehu mesiacov rozpúšťať. Spoločnosť Azaria service s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov, podľa vyjadrenia jej konateľa bolo jeho úlohou len sprostredkovanie propagácie koncertov a sponzorov firmy, cenu fakturácie mal stanovenú od p. C., všetky činnosti pre odberateľa SARCO s.r.o. mala spoločnosť Azaria service s.r.o. zabezpečovať subdodávateľsky. Spoločnosti Tippi s.r.o. a Usegee s.r.o. ako dodávateľia spoločnosti Azaria service s.r.o. sa na adrese sídiel uvedených v obchodnom registri nenachádzali, išlo o virtuálne sídla, do funkcie konateľov boli dosadené osoby s cudzou štátnou príslušnosťou, ktoré so správcom dane nespolupracovali, nemali žiadnych zamestnancov ani podmienky na vykonávanie ekonomickej činnosti, v podaných daňových priznaniach vykazovali vysoké obraty a ich jedinou úlohou bolo fakturačne vykryť prípadné vzniknuté daňové povinnosti spoločnosti Azaria service s.r.o. Preverením bankových účtov spoločností zapojených do fakturačných reťazcov správca dane zistil, že zrealizované bezhotovostné platby na bankových účtoch medzi jednotlivými obchodnými spoločnosťami v reťazci (v miliónových čiastkach) mali len deklarovať zdanie reálnosti obchodných prípadov, avšak určené osoby z reťazca uskutočňovali hotovostné výbery finančných prostriedkov z účtov vo vysokých čiastkach. O takto vybraných finančných prostriedkoch neexistujú žiadne dôkazy, že boli riadne zaúčtované a použité na podnikateľské účely v súlade so zákonom. Podľa správca dane išlo o premyslený a organizovaný postup, kedy sa finančné prostriedky, ktorými spoločnosti ako reklamní partneri prispievali na organizáciu kultúrnych podujatí, znižovali účelovými faktúrami len preto, aby sa nemuseli do štátneho rozpočtu odvádzať vysoké sumy DPH, ktoré by za normálnych a pravdivých skutočností z tejto fakturácie vznikali. Dokazovaním bolo zistené, že spoločnosti SARCO a Azaria service s.r.o. a ich ďalší subdodávateľia boli zapojení do tzv. systému koordinovaných firiem, pričom u nich dochádzalo k výmene konateľov za cudzích štátnych príslušníkov, spoločnosti zostali nekontaktné, prípadne vymazané z obchodného registra, nepodávali daňové priznanie k DPH ani kontrolné výkazy a nepriznali a nezaplatili daň z príjmov právnických osôb zo svojich deklarovaných zdaniteľných plnení, ktoré uvádzali v daňových priznaniach k DPH. Spoločnosti SARCO s.r.o. a Azaria service s.r.o. vykazovali ekonomicke prepojenie a existenčnú závislosť, fungovali jedna pre druhú, výkon reálnej ekonomickej činnosti spoločnosti Azaria service s.r.o., ktorá mala vykonávať sprostredkovanie reklamnej a propagačnej činnosti s vykazovanými tuzemskými tržbami vo výške niekoľko miliónov eur, je nereálny a pochybný.

4. Správca dane vyhodnotil zistené skutočnosti so záverom, že poskytnuté reklamné služby pre žalobcu na podujatí KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL“ spočívali v uverejnení loga

spoločnosti ANMIMA s.r.o. ako reklamného partnera podujatia na tejto akcii v zmysle predloženej Zmluvy o zabezpečení reklamných služieb so spoločnosťou SARCO s.r.o. Obstaranie reklamných služieb bolo preukázané, logo bolo zverejňované a uvádzané v zmluvne dohodnutých médiách v pozícii reklamného partnera podujatia, pričom bolo zistené, že tieto reklamné služby boli fakturované v reťazci subdodávateľov, ktorí vykazovali rizikové správanie, ako aj od spoločností, ktoré reálne vykonali reklamné služby. Dodávateľ žalobcu spoločnosť SARCO s.r.o. mal dodávateľa a následne niekoľkých subdodávateľov, ktorí preukázateľne reálne organizovali a zabezpečovali reklamné služby súvisiace s podujatím, a to SILVI PRODUCTION s.r.o., JK Media s.r.o., K-production s.r.o. Cena služieb od dodávateľa SILVI PRODUCTION s.r.o. za prijaté reklamné plnenia v spoločnosti SARCO s.r.o. bola však v porovnaní s následnou fakturáciou odberateľom neporovnateľne nižšia. Z dôvodu, že spoločnosť SARCO s.r.o. by tak z navýšenej fakturácie vznikali vysoké daňové povinnosti, bol vytvorený umelý fakturačný reťazec (od dodávateľa Azaria service s.r.o.) za účelom vykrytia prípadných daňových povinností spoločnosti SARCO s.r.o. Dodávateľa a subdodávateľa spoločnosti Azaria service s.r.o. svoje vysoké daňové povinnosti nezaplatili do štátneho rozpočtu a vykazovali vysoké nedoplatky, prípadne tieto koncové spoločnosti daňové priznania k DPH a kontrolné výkazy nepodávali vôbec. V reťazci boli deklarované dodávateľské a odberateľské vzťahy od stupňa subdodávateľa Azaria service s.r.o. výhradne medzi účastníkmi účelovo vytvoreného reťazca, avšak o reálnom výkone ich podnikateľskej činnosti neboli zistené žiadne skutočnosti. Podstatou takto účelového vytvoreného reťazca bolo deklarovanie podnikateľskej činnosti s miliónovými tržbami a miliónovými nákladmi len podávaním daňových priznaní DPH a kontrolných výkazov. Existencia spoločností v popísanej schéme viedli k znižovaniu daňových povinností v reťazci týchto spoločností, pričom konečným cieľom tohto konania bolo zabezpečiť viac ako 90 % vstupov prostredníctvom spoločnosti Azaria service s.r.o. pre odberateľa spoločnosť SARCO s.r.o. z dôvodu, aby bolo možné v spoločnosti SARCO s.r.o. neúmerným spôsobom navýšiť protihodnotu fakturovanú konečným záujemcom o reklamné služby. Pri zachovaní súčasne nízkych daňových povinností pri vysokých odpočítaniach, bol v schéme zapojených spoločností opakujúcim sa spôsobom vytvorený priestor pre stanovenie nadhodnotenej ceny za reklamné plnenia, ktorý sa prejavil na poslednom stupni reťazca, t. j. od spoločnosti SARCO s.r.o. smerom k jeho odberateľom, t. j. k žalobcovi. Na základe uvedených zistení mal správca dane za preukázané, že konanie spoločností zapojených do fakturačného reťazca SARCO s.r.o. - Azaria service s.r.o. a jeho následní subdodávateľa (Usegee s.r.o., Felicis s.r.o., Tippi s.r.o., ...) je spojené s podvodným konaním.

5. Správca dane konštatoval, že náležitým preverením všetkých predložených dokladov, písomností a dôkazov zistil, že reklamná kampaň týkajúca sa kultúrneho podujatia KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL“ bola reálne odvysielaná - nadobudnutá kontrolovaným daňovým subjektom ANMIMA s.r.o., avšak jej obstaranie bolo poznačené podvodným konaním spoločností zapojených do fakturačného reťazca. Správca dane vykonal rozsiahle zisťovanie a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, predovšetkým Rozsudkom Axel Kittel a Recolta Recycling, C - 439/04 a C - 440/04, bod 56 v kontexte s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016, bod 50. podrobne analyzoval tieto štyri otázky: 1. či z posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik, 2. či bol tento daňový únik dôsledkom podvodu na DPH, 3. či boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s týmto podvodom na DPH a 4. či kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa svojím nákupom zapája do podvodu na DPH, pričom na všetky štyri otázky správca dane odpovedal kladne.

1/ Správca dane v daňovej kontrole preveroval, či v posudzovaných zdaniteľných obchodoch došlo k vzniku daňového úniku, pričom preverovaním zistil, že z posudzovaných zdaniteľných plnení vznikli daňové úniky od dodávateľov na rôznych stupňoch fakturačného reťazca a tiež aj obchodného reťazca. Fakturačný reťazec (Azaria service s.r.o., SARCO s.r.o.) z kontrolných výkazov nebol totožný s reálne zistenými obchodnými tokmi reklamných služieb a tiež aj s finančnými tokmi. Správca dane zistil daňové úniky v súvislosti s oboma reťazcami - obchodným aj fakturačným. Spoločnosti uvedené v predmetných fakturačných reťazcoch nepodali daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb za rok 2018, a teda nepriznali a neodvedli daň z príjmu zo svojej podnikateľskej činnosti; spoločnosť SARCO si spôsobom neoprávneného odpočítania dane od dodávateľa Azaria service s.r.o. znížila vlastnú daňovú povinnosť, čím došlo k daňovému úniku v spoločnosti SARCO s.r.o. v súvislosti so zabezpečením reklamných služieb. Podľa správca dane prostredníctvom neodvedenia DPH na začiatku fakturačných reťazcov dochádzalo k nedovolenej optimalizácii vlastných daňových povinností vo fakturačnom reťazci reklamných služieb a ďalším únikom a podvodom na DPH. Spoločnosť SARCO si veľký rozdiel medzi hodnotou deklarovaných prijatých reklamných plnení od dodávateľov SILVI PRODUCTION s.r.o. a hodnotou uskutočnených plnení vykryvala viac ako 90 %-nými zdaniteľnými plneniami od subdodávateľa Azaria service s.r.o. Všetky prijaté dodávky spoločnosti Azaria service s.r.o. na vstupe (podľa základu

dane) tvorili faktúry od dodávateľov, ktorými boli dlhodobé nekontaktné spoločnosti, pričom analýzou dát zo zákone získaných údajov z kontrolných výkazov a daňových priznaní týchto dodávateľov bolo preverené, že dané spoločnosti si svoju nízku vlastnú daňovú povinnosť pokrývali spôsobom, že si uplatňovali odpočítanie dane od ďalších nekontaktných spoločností, ktoré svoje vzniknuté daňové povinnosti neuhrádzali správcovi dane, prípadne vôbec nepodávali daňové priznania k DPH. Objemy uplatneného odpočítania dane boli v neprimerane vysokých objemoch - takéto vysoké odpočítanie dane je znakom rizikových daňových subjektov za účelom optimalizácie vlastných daňových povinností a zabezpečenia vstupov svojim odberateľom.

2/ Správca dane ďalej skúmal, či ním zistený daňový únik bol dôsledkom podvodného konania na DPH. Správca dane konštatoval, že posudzované daňové úniky vo fakturačnom reťazci boli vykonané za účelom optimalizácie daňovej povinnosti jednotlivých zapojených spoločností a boli dôsledkom podvodu na DPH. Platitelia na začiatku predmetných podvodných fakturačných reťazcov pred priamym dodávateľom SARCO s.r.o. uviedli nepravdivé údaje vo svojich kontrolných výkazoch DPH, čím vo svojich daňových priznaniach DPH za obdobia rokov 2016-2018 vykazovali pri vysokých miliónových obratoch nízke daňové povinnosti, čo im umožnilo koncové spoločnosti reťazca, ktoré daňové priznania a kontrolné výkazy nepodávali vôbec alebo vzniknuté daňové povinnosti neuhrádzali. Konanie zapojených spoločností vykazuje znaky podvodného konania, pretože tieto spoločnosti reálne nepodnikali, len vystavovali faktúry tak, aby navodili dojem reálneho podnikania. Takéto konanie je možné v zmysle ustálenej európskej judikatúry považovať za podvodné konanie (Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C- 332/15 vo veci Giuseppe Aston). Správca dane účelové vytvorenie fakturačného reťazca a následný zánik spoločností zapojených do reťazca považoval za daňový podvod, pretože len vytvorením tohto reťazca mohlo dôjsť u prvých spoločnosti vo fakturačnom reťazci k daňovému úniku a len zánikom a stratením týchto spoločností mohlo dôjsť k znemožneniu zistenia správnej výšky odvedenej dane u ďalších spoločností v reťazci. Konanie spoločnosti SARCO s.r.o. a jeho následných subdodávateľov v kontexte všetkých zistených skutočností správca dane vyhodnotil ako konanie účelové s cieľom znemožniť správcovi dane preverenie správnosti vedenia účtovníctva. Fakturácia reklamných služieb od dodávateľov spoločnosti SARCO s.r.o. (SILVI PRODUCTION s.r.o.) bola neporovnateľne nižšia ako následná fakturácia reklamných služieb pre konečných odberateľov. Rovnako bolo zistené vyberanie peňažných prostriedkov v hotovosti vo vysokých čiastkach z účtov spoločností SARCO s.r.o., Azaria service s.r.o., presuny peňažných prostriedkov na ďalšie účty spoločností: Usegee s.r.o., Tippi s.r.o., Felicis s.r.o. a pod., odkiaľ boli tieto finančné prostriedky vyberané fyzickými osobami. Z bankových účtov daňového subjektu SARCO s.r.o. boli uskutočnené miliónové výbery hotových peňazí, o ktorých neexistujú žiadne relevantné dôkazy, že by boli niekde riadne v zmysle zákonov zaúčtované a použité v súlade s platnou legislatívou upravujúcou obmedzenie platieb v hotovosti. Správca dane analýzou bankových výpisov preukázal, že toky platieb nijako nesúviseli s fakturačnými vzťahmi v reťazci a platby neboli použité na nákup reklamných služieb. Zistené reálne obchodné toky dodaných zdaniteľných plnení nekopirovali a nesúviseli s fakturačnými vzťahmi v podvodnom reťazci. Z uvedeného je zrejmé, že platitelia z fakturačného reťazca zapojení do podvodu na DPH deklarovali svoje podnikateľské aktivity iba formálne. Správca dane relevantne preukázal, že z posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik spôsobom neodvedenia dane alebo neoprávneného odpočítania dane, ktorý je dôsledkom podvodného konania.

3/ Správca dane tiež skúmal, či daňový podvod, ktorého sa dopustili dodávatelia, má priamu súvislosť so zdaniteľnými obchodmi kontrolovanej spoločnosti ANMIMA s.r.o. Preukazované podvodné konanie na DPH súviselo s nákupom reklamných služieb na kultúrnych podujatiach. Správca dane uviedol zistený podvodný fakturačný reťazec ako aj obchodný reťazec a potvrdil, že dodávateľsko-odberateľské vzťahy v nich súviseli s plneniami pre žalobcu. Reklamné služby boli reálne dodané žalobcovi v zmysle Zmluvy o zabezpečení reklamných služieb a predložených prijatých faktúr, ale boli dodané v oveľa vyššej sume ako bola reálne zistená trhová hodnota. Správca dane preukázal, že objednaním reklamných služieb u spoločnosti SARCO s.r.o. sa žalobca zapojil do podvodného konania, pretože práve v tejto spoločnosti bola podľa dôkazov zaistených správcom dane neúmerne navýšená cena za reklamné služby, čo umožnilo žalobcovi odpočítať si vyššiu sumu dane.

4/ Správca dane zisťoval, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa svojím nákupom zapojil do podvodu na DPH, pričom konštatoval, že súhrn kontrolných zistení tvorí sústavu vzájomne doplňujúcich sa dôkazov, ktorá vo svojom celku preukazuje, že žalobca bol súčasťou podvodného reťazca, vedel alebo vedieť mohol, že sa nákupmi reklamných zdaniteľných plnení od dodávateľa SARCO s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie zúčastňuje na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodného konania v oblasti DPH. Podľa správca dane žalobca vedel, že cena za poskytnuté reklamné služby týkajúce sa predmetného kultúrneho podujatia nie je preukázateľne stanovená, nepožadoval kalkulácie časového

a obsahového rozsahu, napriek tomu pristúpil na cenu dohodou. Žalobca sa spoľahol na odporúčanie tretej osoby, nevyžadoval preukázanie ceny jej kalkuláciami, neoveril si cenu u iných reklamných agentúr. Dodávateľ SARCO s.r.o. nepreukázal opodstatnenosť ceny na výstupe, ktorú preukázateľne nadhodnotil bez reálnych zistených kalkulácií nákladových položiek. Žalobca neprijal dostatočné opatrenia na preverenie opodstatnenosti ceny reklamných služieb, takto uskutočnené operácie nezodpovedali bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti. Žalobca si nepreveril ceny na trhu, pričom zo znenia zmluvného dojednania s dodávateľom SARCO s.r.o. mal vedomosť, že dodávateľ zmluvné plnenia môže uskutočniť v subdodávkach. Dodávateľ SARCO mal virtuálne sídlo bez webových stránok a telefonického kontaktu, bol dostupný prostredníctvom tretej osoby. Okolnosti prípadu boli podľa správcu dane neštandardné a neobvyklé, pričom dodávateľ SARCO s.r.o. bol sprostredkovateľom reklamných plnení bez skúseností v reklamnom odvetví a túto skutočnosť žalobca mohol vedieť zo zmluvných dojednaní. Správca dane konštatoval, že žalobca súhlasom s odporúčaným výberom dodávateľa od spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r.o. sa zapojil do preverovaných reťazcov ako odberateľ služieb. Žalobca sa nezaujímal, či spoločnosť SARCO s.r.o. neobchoduje s problematickými dodávateľmi, nepýtal sa na svojho obchodného partnera, na jeho dodávateľov, ani na ich predchádzajúcu spoluprácu. Pokiaľ žalobca uviedol že si dodávateľa preveroval na portáli Finstat, je nepochopiteľné, prečo si z toho istého zdroja alebo iných verejne dostupných zdrojov nepreveril, že spoločnosť SARCO s.r.o. nemala zverejnenú žiadnu históriu svojej činnosti a nemala žiadnych zamestnancov. Ak si žalobca objednal reklamné služby od neznámej spoločnosti sa čo len na základe odporúčania svojich známych, bez vedomosti o danej spoločnosti, bez uskutočnenia prieskumu trhu, bez overenia odborných a kvalifikačných schopností, je to dôkazom o tom, že pri uzatváraní zdanieľného obchodu s touto spoločnosťou žalobca nekonal s potrebnou odbornou starostlivosťou a neprijal žiadne opatrenia, ktoré je možné od neho rozumne očakávať, aby zabránil svojej účasti na prípadnom daňovom podvode. Nie je povinnosťou žalobcu postupovať pri výbere zmluvného partnera najefektívnejšie, ani si vybrať cenovo najvýhodnejšiu ponuku, ak však žalobca pri uzatváraní obchodu spôsobom, ktorý v bežných trhových podmienkach nemá ekonomické opodstatnenie alebo sa vymyká rozumne očakávanému správaniu obozretného podnikateľa postupujúceho s odbornou starostlivosťou, možno mu v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie odoprieť uplatnené právo na odpočítanie dane pri takýchto obchodoch.

6. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správca dane s poukazom na platnú európsku judikatúru žalobcovi neuznal právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti SARCO s.r.o. za fakturované reklamné služby. Dôvodom neuznania odpočítania dane bola správcou dane preukázaná skutočnosť, že žalobca vedieť mohol, že prijatím faktúr od spoločnosti SARCO s.r.o. sa zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustili spoločnosti v popísaných fakturačných reťazcoch.

7. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia tiež poukázal na to, že oboznámil žalobcu s kontrolnými zisteniami v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku listom doručeným 31.marca 2021 a určil mu lehotu na odstránenie pochybností o pravdivosti údajov uvedených v dokladoch predložených k výkonu daňovej kontroly. Žalobca opakovane požiadal o predĺženie lehoty na vyjadrenie, avšak dôkazy na vyvrátenie pochybností správcovi dane nepredložil. Správca dane následne v súlade s § 46 ods. 8 Daňového poriadku doručil žalobcovi Protokol z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Správca dane sa následne v odôvodnení rozhodnutia vyjadril k jednotlivým námietkam žalobcu uvedeným vo vyjadrení k zisteniam v Protokole. Správca dane okrem iného uviedol, že pokiaľ žalobca vo svojom vyjadrení k Protokolu predložil ako dôkaz nacenenie jednotlivých projektov, na ktorých bolo uvádzané logo spoločnosti žalobcu od spoločnosti Starmedia, predložený dôkaz považuje za nedôveryhodný, žalobcom predložené nacenenie produktov nie je založené na overiteľných podkladoch a nemôže byť použité ako dôkaz obvyklej ceny za poskytnuté reklamné služby.

8. O podanom odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100542812/2022 zo dňa 22. marca 2022 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol dôvody podaného odvolania a následne zopakoval zistenia správcu dane počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Žalovaný k zisteniam a záverom správcu dane a k námietkam žalobcu uviedol, že platiteľ DPH je povinný postupovať pri uplatnení práva na odpočítanie dane v zmysle ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o DPH“). Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zároveň odmietnuť priznanie práva

na odpočítania dane, ak sa na základe zistených skutočností preukáže, že plateľ dane sa svojou participáciou zúčastní na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru alebo služby plateľom dane a hospodárska činnosť. K odvolacej námietke žalobcu, že správca dane sa nevysporiadal s jeho námietkami a návrhmi, žalovaný uviedol, že z obsahu spisového materiálu vyplýva, že správca dane vykonal daňovú kontrolu v súlade s Daňovým poriadkom, všetky zistené skutočnosti v napadnutom rozhodnutí vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a uviedol úvahu, ktorou sa riadil pri prijatí záverov uvedených v rozhodnutí, uviedol tiež, v čom žalobca vykonal nedostatočné opatrenia a ocitol sa tak v reťazci podvodných plnení. Keďže bolo preukázané, že žalobcom deklarované zdaniteľné plnenia boli spojené s podvodným konaním, o ktorom žalobca mohol mať vedomosť, nevzniklo mu právo na odpočítanie dane, ktoré si uplatnil v podanom daňovom priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie január 2018 podľa § 49 ods. 12 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Počas konania správca dane postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom, zaslal mu výzvu na dôkazy a na preukázanie jeho tvrdení a bolo mu umožnené, aby sa ku všetkým zisteným skutočnostiam vyjadril. Správca dane prerokoval so žalobcom jeho pripomienky, vysporiadal sa s nimi v rámci ústneho pojednávania a umožnil žalobcovi k týmto záverom sa vyjadriť. Vysporiadal sa aj s dodatočne predloženými vyjadreniami žalobcu predloženými k ústnemu pojednávaniu, ktorého predmetom bolo prerokovanie pripomienok. Rozhodnutie správcu dane žalovaný považoval za vydané v súlade s § 63 Daňového poriadku. K námietkam týkajúcim sa preukázania splnenia podmienok na odpočet dane žalovaný uviedol, že žalobca si uplatnil v mesiaci január 2018 právo na odpočet dane podľa § 49 Zákona o DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa SARCO s.r.o., ktorej predmetom fakturácie bola prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou kultúrneho podujatia KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL“ a k predmetným reklamným službám predložil listinné doklady. Správca dane dokazovaním zistil, že úlohou spoločnosti SARCO s.r.o. bolo zabezpečenie zákazníkov, pričom realizáciu reklamných činností v mala vykonať spoločnosť Azaria service s.r.o. Žalovaný poukázal na zistenia týkajúce sa spoločnosti SARCO s.r.o., na obsah výpovede jej konateľa D. C., ktorého tvrdenia sa nepreukázali a na zistenia správcu dane, z ktorých vyplýva, že činnosti, ktoré sa zmluvne zaviazala vykonať spoločnosť SARCO s.r.o. zabezpečovala spoločnosť SILVI PRODUCTION s.r.o. v spolupráci so svojimi subdodávateľmi. Vstupné náklady spoločnosti SARCO s.r.o. týkajúce sa obstarania reklamných činností v súvislosti s kultúrnym podujatím predstavovali čiastku 10 000,00 Eur a DPH 2 000,00 Eur, táto spoločnosť však len za obdobie január 2018 vystavila pre 15 odberateľov faktúry vo výške 226 514,00 Eur, pričom pre žalobcu vystavila spoločnosť SARCO s.r.o. faktúry za zabezpečenie reklamných činností v súvislosti s kultúrnym podujatím celkovo vo výške 50 000,00 Eur a DPH 10 000,00 Eur. Z uvedeného vyplýva, že spoločnosť SARCO s.r.o. čiastku, ktorú zaplatila za reklamné činnosti v súvislosti s podujatím KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL“ navýšila vo faktúrach pre odberateľov neúmerným spôsobom. Z dokazovania podľa žalovaného vyplynulo, že spoločnosť SARCO s.r.o. mala byť využitá vo fakturačnej schéme len za účelom navýšenia ceny za reklamné plnenia, ktoré jej umožňovali vysoké vstupy od dodávateľa Azaria service s.r.o. a slúžili na navýšenie odpočítania dane a na navýšenie nákladov u konečných odberateľov, v tomto prípade priamo u žalobcu. Logickým odôvodnením na bezdôvodné navýšenie ceny oproti skutočne preukázaným nákladom v spoločnosti SARCO s.r.o. bolo umožniť deklarovaným odberateľom tejto spoločnosti čerpať odpočítanie dane v ekonomicky neodôvodnenej výške za účelom minimalizácie ich daňovej povinnosti, čo je v rozpore so všeobecnými zásadami fungovania systému DPH. Ak dodanie služby prebehlo v rámci obchodného reťazca, v ktorom bolo zistené, že odberateľ vstupom do tohto reťazca získal neprimerané daňové zvýhodnenie vo forme odpočítania dane z nadhodnotenej sumy za reklamné služby, táto skutočnosť je v rozpore so všeobecnými zásadami fungovania systému DPH a so základnými zásadami podnikania a poctivého obchodného styku. U spoločnosti Azaria service, ktorá mala byť najväčším dodávateľom spoločnosti SARCO s.r.o., správca dane zistil, že táto nemala zamestnancov a podľa tvrdenia konateľa jej úlohou malo byť len sprostredkovanie propagácie klientov a sponzorov, pričom bola založená len pre potreby pána C. a spoločnosti SARCO s.r.o.. Konateľ vystavoval faktúry len na požiadavky pána C., pričom činnosti opäť mali byť zabezpečené dodávateľsky. Preverením bankových účtov spoločností zapojených do fakturačných reťazcov správca dane zistil, že zrealizované bezhotovostné platby na bankových účtoch medzi jednotlivými obchodnými spoločnosťami v reťazci (v miliónových čiastkach) mali len formálne deklarovať realnosť obchodných prípadov, avšak určené osoby z reťazca (D. C., E. B., F. G.) uskutočňovali hotovostné výbery týchto finančných prostriedkov z účtov vo vysokých čiastkach. O takto vybraných finančných prostriedkoch neexistujú žiadne dôkazy o riadnom zaúčtovaní alebo o použití na podnikateľské účely v súlade so zákonom. Správca dane tak podľa žalovaného vyhodnotením skutočností zistil, že priamy dodávateľ žalobcu spoločnosť SARCO s.r.o. mal dodávateľa a následne

niekoľkých subdodávateľov, ktorí preukázateľne reálne organizovali a zabezpečovali reklamné služby súvisiace s podujatím KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL“ (SILVI PRODUCTION s.r.o., JK Media s.r.o., KALYPSO agency SK s.r.o., See&go s.r.o., K- production s.r.o.), cena služieb od dodávateľa SILVI PRODUCTION s.r.o. však bola v porovnaní s následnou fakturáciou odberateľom spoločnosti SARCO s.r.o. neporovnateľne nižšia. Z dôvodu, že spoločnosti SARCO s.r.o. by tak z navýšenej fakturácie vznikali vysoké daňové povinnosti, bol vytvorený fakturačný reťazec (od dodávateľa Azaria service s.r.o.) za účelom vykrytia prípadných daňových povinností spoločnosti SARCO s.r.o. Žalovaný konštatoval, že u spoločnosti SARCO s.r.o. ako priameho dodávateľa žalobcu a tiež u spoločnosti Azaria service a ďalších spoločností zapojených do fakturačného reťazca došlo k podvodnému konaniu, keď vo fakturačnom reťazci dochádzalo k nadhodnoteniu fakturovaných plnení a prostredníctvom spoločnosti Azaria service s.r.o. boli zabezpečované faktúry pre spoločnosť SARCO s.r.o. s cieľom, aby bolo možné práve v spoločnosti SARCO s.r.o. ako priameho dodávateľa žalobcu neúmerne navýšiť fakturovanú protihodnotu. Reklamná kampaň týkajúca sa kultúrneho podujatia KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL“, hoci bola reálne nadobudnutá žalobcom, bola poznačená podvodným konaním spoločností zapojených do fakturačného reťazca. Zdaniteľné plnenia, ktoré žalobca preukazoval, že prijal od dodávateľa SARCO s.r.o., boli priamo spojené s daňovým podvodom, o ktorom mohol mať žalobca vedomosť, avšak nevykonal základné úkony smerujúce k prevereniu skutočností ohľadom poskytnutia zdaniteľných plnení. Žalobca nepreukázal žiadny dôkaz o preverení si svojho obchodného partnera. Všetky skutočnosti poukazujú na neobozretnosť žalobcu pri vstupe do obchodných aktivít s obchodnými partnermi, najmä za situácie, keď sa žalobca spoliehal len na odporúčanie treťou osobou. Žalovaný uviedol, že správca dane si splnil svoju dôkaznú povinnosť a preukázal, že cieľom deklarovaných plnení na základe vyhotovených faktúr a podporných dokladov bolo získanie odpočítania dane. Zo zistení správcu dane vyplýva, že žalobca nepreukázal dostatočne obozretné konanie, ktorým by sa vyhol účasti na podvodných konaniach. Tieto skutočnosti majú priamy dopad na posudzované zdaniteľné plnenia samotného žalobcu, keď u priameho dodávateľa žalobcu došlo k podvodným konaniam, o ktorých žalobca mohol mať vedomosť, avšak neprijal dostatočné opatrenia, ktoré možno od neho očakávať. V prípade, ak by si bol žalobca takéto overenie vykonal, mohol vedieť, že sa prijatými plneniami zapája do zdaniteľných plnení poznačených podvodným konaním. Vzhľadom na to, že takéto preverenie nevykonal, vystavil sa vlastným, hoc aj nedbanlivým počinaním, riziku zapojenia do reťazca podvodných konaní. Keďže bolo preukázané, že žalobcom deklarované zdaniteľné plnenia boli spojené s podvodným konaním, o ktorom žalobca mohol mať vedomosť, nevzniklo mu právo na odpočítanie dane, ktoré si uplatnil v podanom daňovom priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie január 2018. Žalovaný preto vyhodnotil odvolacie námietky žalobcu ako neopodstatnené.

## Žaloba

9. Žalobca sa správnu žalobou podanou v zákonnej lehote domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane za zdaňovacie obdobie január 2018 a tvrdil, že bol ukrátený na svojich právach a existujú dôvody ich nezákonnosti podľa § 191 ods. 1 písm. c), f), g) zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žalobca poukázal na vykonanú daňovú kontrolu a tvrdil, že predložil dôkazy preukazujúce realizáciu zdaniteľného plnenia. Žalobca poukázal na odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, ktorý s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie tvrdil, že správca dane preverením celého obchodného reťazca preukázal existenciu daňového podvodu, pričom samotné zdaniteľné plnenia prijaté žalobcom od jeho dodávateľa boli priamo spojené s podvodom, o ktorom mohol mať žalobca vedomosť. Vo vzťahu k tvrdeniu žalovaného, že žalobca nevykonal základné úkony k prevereniu zdaniteľných plnení (najmä k cene plnenia) žalobca tvrdil, že predložil správcovi dane dôkaz, ktorým bolo nacenenie dodaných služieb v rámci jednotlivých muzikálov, ktoré bolo vykonané spoločnosťou Starmedia, pričom výsledkom bolo preukázanie reálnosti ceny za dodané služby, ktoré by za dojednaný rozsah a druh služby účtoval nezávislý subjekt, ak by disponoval výhradnými právami na jej dodanie. Uvedený dôkaz žalovaný podľa žalobcu odignoroval a správca dane tento dôkaz odmietol hodnotiť, pričom ho považoval za nevieryhodný, avšak bez odôvodnenia. Žalobca vyjadril nesúhlas s tvrdením žalovaného, že dôkazné bremeno je v zásade na žalobcovi, ktorý je iniciátorom práva na odpočet, a preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok je uplatnený dôvodne. Za nesprávne považoval aj tvrdenie žalovaného, že pre založenie skutkovej podstaty daňového podvodu splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť. Pokiaľ chcel žalovaný zdôvodnenie rozhodnutia postaviť na logike navýšenia ceny, bolo potrebné preukázať túto skutočnosť, t. j. v čom spočíva nelogickosť dodania služby za dojednanú protihodnotu. Žalobca v správnej žalobe poukázal na rozhodnutie správcu dane, podľa ktorého správca dane síce dospel k

nespornému záveru vo vzťahu k splneniu zákonných podmienok pre odpočet dane, tzn. boli preukázané formálne podmienky a aj hmotnoprávne podmienky, avšak dôvodom neuznania odpočtu dane bolo tvrdenie, že na základe preverení správcom dane bolo zistené, že v rámci obchodného reťazca došlo k daňovému podvodu, o ktorom mohol mať žalobca vedomosť, pričom žalobca neprijal vhodné opatrenia, ktoré sa od neho vyžadujú. Žalobca zopakoval dôvody neuznania odpočtu dane vyplývajúce z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane. Žalobca poukázal na to, že predložil dôkaz, ktorým preukázal cenu za dodanie služieb v dojednanom rozsahu, pokiaľ by táto služba mohla byť poskytnutá inou spoločnosťou (nacenenie dodaných služieb vykonané spoločnosťou Starmedia), správca dane však vyhodnotil tento dôkaz ako nedôveryhodný, pričom z rozhodnutia nevyplýva žiadne zdôvodnenie. Žalobca následne poukázal na úkony vykonané správcom dane, ktoré mali byť relevantné pre záver o daňovom podvode, na tvrdenia, ktoré z nich správca dane vyvodil a ktoré podľa žalovaného mali byť naplnením skutkových okolností pre záver o daňovom podvode. V ďalšej časti správnej žaloby žalobca odcitoval jednotlivé ustanovenia Daňového poriadku a Zákona o DPH.

10. Žalobca v časti správnej žaloby označenej ako „Dôvody nezákonnosti“ tvrdil, že závery žalovaného o tom, že správca dane postupoval v zmysle „platnej legislatívy“ Súdneho dvora Európskej únie, keď odoprel žalobcovi uplatnený nárok na odpočet DPH na vstupe za prijaté zdaniteľné plnenia z dôvodu, že predmetné plnenia boli uskutočnené v rámci obchodného reťazca, pričom tieto mali byť zasiahnuté podvodom, o ktorom žalobca mohol mať vedomosť, nie sú relevantné pre vyslovenie záveru o daňovom podvode. Mal za to, že správca dane nepreukázal skutkové okolnosti, z ktorých by bolo možné prijať záver o existencii daňového podvodu. Žalobca poukázal na skutkové okolnosti tvrdené správcom dane, ktoré majú preukazovať podvod, pričom tvrdil, že ich opisom došlo k založeniu dvoch rozdielnych skutkových podstát. Ak by aj došlo k daňovému úniku v rámci reťazca spoločností, najmä u spoločnosti SARCO s.r.o. a predchádzajúcich spoločností, čo podľa žalobcu správcom dane nebolo verifikované, nie je možné postihovať žalobcu za prípadné neoprávnené odpočty dane u jeho dodávateľa. Žalobca tiež poukázal na koncept zneužitia práva podľa rozhodovacej praxe Súdneho dvora Európskej únie, ktoré je založené na kumulatívnom splnení dvoch podmienok, a to, že výsledkom dotknutých plnení bolo, a to aj pri splnení formálnych podmienok upravených smernicou o DPH, získanie daňového zvýhodnenia v rozpore s jej cieľom a súčasne zo všetkých objektívnych skutočností musí vyplývať, že hlavným cieľom bolo získanie daňového zvýhodnenia. V prípade zneužitia práva správca dane kumulatívne preukazuje objektívny test i subjektívny test. Žalobca tiež poukázal na koncept daňového podvodu, pri ktorom sa využíva tzv. Axel Kittel test. Podľa záverov správcu dane výsledkom Axel Kittel testu bolo kladné zodpovedanie na štyri otázky, ktoré pre vyvodenie záverov o daňovom podvode musia byť splnené kumulatívne, pričom žalobca tvrdil, že správca dane nemohol zodpovedať kladne už len na prvú otázku testu a to z dôvodu jej nepreukázania. Žalobca tvrdil, že pri zdaniteľnom plnení medzi spoločnosťou SARCO s.r.o. a žalobcom nedošlo k daňovému úniku, t. j. k absencii stratenej dane, nakoľko u spoločnosti SARCO s.r.o. základ dane tvorila protihodnota za dodané služby, a to v čase jej dodania, pričom žalobca daň na vstupe odviezol do štátneho rozpočtu práve jej úhradou dodávateľovi. Nakoľko na prvú otázku podľa žalobcu bolo odpovedané záporne, bolo bezpredmetné skúmanie druhej otázky. Podľa žalobcu však aj pri druhej otázke treba odpovedať záporne, nakoľko medzi spoločnosťou SARCO s.r.o. a žalobcom podvodné konanie neexistovalo. Podkladom pre dodanie služby bola Zmluva o reklame, pričom spoločnosť SARCO s.r.o. nadobudla dané práva tiež titulom zmluvy o prevode práv. V prípade splnenia prvej a druhej podmienky by musel správca dane v rámci jeho dôkaznej povinnosti preukázať príčinnú súvislosť účasti žalobcu na danom podvodnom konaní, a to akým spôsobom sa žalobca na zistenom podvodnom konaní podieľal. Správca dane by pri štvrtej otázke musel posudzovať vedomostnú stránku, t.j. je potrebné hľadať väzby medzi neodvedením dane a povedomím žalobcu o možnom podvode. Ak aj podvod nastal, žalobca nemohol mať o ňom žiadnu vedomosť a ani nemožno od neho vyžadovať akékoľvek vhodné opatrenia, nakoľko tu zlyhal kontrolný mechanizmus správcu dane. Spoločnosť SARCO s.r.o. svoje daňové povinnosti splnila a ak správca dane tvrdí, že táto spoločnosť znižovala odpočtami daň, opätovne nie je zrejmé ako o tejto skutočnosti mohol mať žalobca vedomosť a aké opatrenia mal prijať. Tvrdenie, že v spoločnosti SARCO s.r.o. došlo k úniku dane, je podľa žalobcu nesprávne, pretože táto spoločnosť si daňové povinnosti splnila, t.j. neexistuje chýbajúca daň. Prípadné neoprávnené odpočty treba posudzovať výlučne vo vzťahu medzi spoločnosťou SARCO s.r.o. a Azaria service s.r.o. Vo vzťahu k preukazovaniu skutkových okolností podvodu, resp. zneužitiu práva, z rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie vyplýva aj rozloženie bremena dôkazu medzi správcom dane a daňovníkom, pričom je možné konštatovať, že iniciatíva v prípade podvodu na DPH, aj zneužitia práva, leží na pleciah správcu dane. Zároveň žalobca uviedol, že každý daňový subjekt musí byť oboznámený s tým, že správca dane dospel k záveru o existencii podvodu na DPH, resp. o existencii

zneužitia práva, aby mal možnosť predložiť vlastné dôkazy o prijatí potrebných opatrení alebo iného účelu uskutočneného dodania, ktoré správca dane mal k dispozícii. Je navyše vylúčené, aby vo vzťahu k jednému dodaniu obidve otázky (podvod aj zneužitie) boli riešené súčasne a vedomostnú stránku je potrebné posudzovať z pohľadu úmyselného alebo nedbanlivostného zavinenia.

11. K tvrdenej neexistencii daňového úniku žalobca uviedol, že z rozhodnutí orgánov verejnej správy vo vzťahu k posudzovanému zdaniteľnému plneniu medzi spoločnosťou SARCO s.r.o. a žalobcom nie je zrejme odpoveď na otázku, v čom spočíva daňový únik, nakoľko protihodnota v momente dodania služby predstavovala základ dane pre daňovú povinnosť dodávateľa, pričom absentuje prvá podmienka Axell-Kittel testu. Z rozhodnutí nevyplýva, že by dodávateľ žalobcu daňové povinnosti nesplnil. Tiež tvrdenie, že existoval obchodný reťazec subjektov, v ktorom na začiatku reťazca mala chýbať daň, nakoľko tieto subjekty si neplnili daňové povinnosti, nie je podľa žalobcu preukázaním daňového podvodu, o ktorom mal a súčasne mohol mať žalobca vedomosť. Odmietnutie subjektívneho práva je založené na samotnom ustálení účasti žalobcu na podvode, resp. jeho vedomosti o ňom a je potom povinnosťou správcu dane jasne konštatovať a preukázať, či došlo k naplneniu formálnych a hmotnoprávných podmienok pre odpočet dane a následne identifikovať podvod spolu s popisom podielu žalobcu na tomto podvode, resp. vedomosti o ňom. Správca dane mal v rámci výkonu daňovej kontroly preukázané, že medzi žalobcom a dodávateľom bola uzatvorená platná zmluva o dodaní služby s určením rozsahu a spôsobu zverejnenia loga žalobcu na mediálnych nosičoch, t.j. nešlo o plnenie fiktívne, o čom svedčí aj monitoring spolu s CD o dodaní dohodnutej služby. Dodávateľ žalobcu disponoval výhradnými reklamnými právami nadobudnutými na základe zmluvy o ich prevode, t.j. bol jediným oprávneným subjektom k poskytnutiu danej služby pri kultúrnych podujatiach, uvedenými právami nedisponovala žiadna tretia osoba, a preto žalobca nemohol vstúpiť do zmluvného vzťahu s inou osobou. Uvedená skutočnosť je podstatná vo vzťahu k samotnej protihodnote za dodanie služby. Žalobca poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (C - 80/11 Mahagében, C - 142/11 Dávid).

12. K tvrdenej neexistencii skutkových okolností podvodného konania (neprimeraná cena za dodanie služby) žalobca uviedol, že rozhodnou skutkovou okolnosťou vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu, ktorá podľa správcu dane zakladá daňový podvod, má byť aj nadhodnotená cena za dodanie služby spoločnosťou SARCO s.r.o., ktorá mala umožniť žalobcovi uplatnenie odpočtu dane a súčasne na strane dodávateľa fakturáciou od spoločnosti Azaria service s.r.o. zníženie daňovej povinnosti u dodávateľa služby. Z uvedenej konštrukcie však podľa žalobcu nie je zrejme chýbajúca daň, ktorá je základným znakom daňového podvodu. Poukázal na zásadu neutrality a na existenciu formálnych a materiálnych podmienok pre odpočet dane, pričom podľa Zákona o DPH platí, že ak je predmetom dodávky protihodnota, táto je vždy základom dane u dodávateľa pre účely plnenia daňovej povinnosti. Z rozhodnutia žalovaného nevyplýva, že spoločnosť SARCO s.r.o. z prijatej protihodnoty za dodané služby nesplnila svoju daňovú povinnosť. Podľa žalobcu je zrejme, že rozhodnou skutočnosťou pre správcu dane vo vzťahu k ustáleniu skutkovej podstaty daňového podvodu bola v uvedenom prípade cena za dodané služby, ktorá mala byť nadhodnotená. Predmetom zdaniteľného plnenia však nie je cena, ale dodanie tovaru za protihodnotu, z ktorej žalobca na vstupe odviezol daň jej zaplatením dodávateľovi, ktorá následne vytvorila základ pre daňovú povinnosť u dodávateľa. Správca dane disponoval dôkazmi preukazujúcimi dodanie tovaru na podklade právneho titulu, z ktorého vyplývalo dojednanie protihodnoty za dojednaný rozsah služby, ako aj časový rozsah služieb. K tvrdeniu o nadhodnotení ceny žalobca uviedol, že z rozhodnutí nie je zrejme, akým dôkazom bola táto skutočnosť preukázaná, relevantná analýza v danom prípade absentuje. Preukázanie neprimeraného navýšenia ceny by malo byť skúmané aj vo vzťahu k tomu, že išlo o výhradné práva nadobudnuté výlučne spoločnosťou SARCO s.r.o.. Hodnotenie výšky ceny za dodanie tovaru je podľa žalobcu subjektívnym hodnotením správcu dane.

13. K namietanej neexistencii príčinnej súvislosti vo vzťahu k vedomostnej stránke žalobcu a nedôvodnosti prijatia potrebných opatrení žalobca tvrdil, že v podstatnej časti odôvodnenia rozhodnutia sa správca dane snaží zdôvodniť, či žalobca mohol vedieť (súčasne aj konštatuje, že vedel) o podvodnom konaní, a či prijal vhodné opatrenia, aby takémuto konaniu zabránil. Prijatie vhodných opatrení súvisí so subjektívnou stránkou, pričom môže dôjsť k odopretiu nároku na odpočet dane, avšak len za predpokladu, že je vysvetlená skutková okolnosť daňového podvodu, táto však podľa žalobcu absentuje. Vo vzťahu k preukázaniu subjektívnej stránky poukázal žalobca na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, konkrétne na rozsudky vo veci Optigen a Mahagében. Pokiaľ žalovaný tvrdí, že splnil svoju dôkaznú povinnosť, t.j. identifikoval podvod, preukázal vedomostnú stránku a neprijatie vhodných opatrení, žalobca má za to, že toto tvrdenie nie je správne a je v rozpore s

ustálenou judikatúrou, predovšetkým však nevyplýva z odôvodnení rozhodnutí. Žalobca poukázal na Zmluvu o prevode reklamných práv uzavretú medzi spoločnosťami SILVI PRODUCTION s.r.o. a SARCO s.r.o., na podklade ktorej sa spoločnosť SARCO s.r.o. stala výhradným dodávateľom pre poskytnutie služieb v súvislosti s propagáciou kultúrnych podujatí. Žalobca zdôraznil, že organizácia a zabezpečenie mediálnej kampane a organizácia kultúrnych podujatí predstavuje rozsiahlu činnosť, a preto nie je neobvyklé, aby bol do danej činnosti zapojený reťazec spoločností. Existujúce dôkazy v rozhodnutí neboli hodnotené. Objektívnou skutočnosťou podľa žalobcu nie je nekontaktnosť ani nemožnosť preverenia účtovníctva v čase výkonu daňovej kontroly, pretože služba ako taká spochybnená nebola. Nekonaktnosť dodávateľa vo vzťahu k skúmaniu preukázaného nároku na odpočet dane je bez právnej relevancie, pretože túto skutočnosť žalobca nemá ako ovplyvniť počas výkonu daňovej kontroly. Žalobca tvrdil, že orgány verejnej správy neidentifikovali žiadne skutočné indície, na ktorých podklade mal žalobca nadobudnúť racionálne pochybnosti o popísanom fungovaní dodávateľa, resp. jeho subdodávateľov. Tvrdenie žalovaného, že spoločnosť SARCO s.r.o. v čase výkonu daňovej kontroly bola nekontaktná a nebolo možné preveriť jej účtovníctvo, nepostačuje pre spoľahlivé prijatie záveru o účasti žalobcu na daňovom podvode. Skutkové okolnosti daňového podvodu podľa žalobcu nie sú zrejme a tie, na ktorých bola postavená existencia daňového podvodu, nie sú právne relevantné. Pokiaľ žalovaný jednoznačne a zrozumiteľne neobjasnil, v čom malo spočívať podvodné konanie žalobcu a v akom smere došlo k daňovému úniku, nie je možné skúmať jeho zavinenie.

14. Žalobca v správnej žalobe konštatoval, že dôležitým štádiom daňovej kontroly je oboznámenie správcu dane so zistenými skutočnosťami a prípadná výzva na odstránenie pochybností vo vzťahu k spochybnenému zdaniteľnému plneniu. Správca dane Oboznámením zo dňa 26. marca 2021 oboznamoval žalobcu so zistenými skutočnosťami, pričom v tomto oboznámení absentuje základná požiadavka identifikovania rozhodných skutočností zakladajúcich nesporné znaky daňového podvodu. Oboznámeniu správcu dane so zistenými skutočnosťami predchádzala Výzva zo dňa 3. februára 2021, v ktorej bol určený okruh otázok, na ktoré mal žalobca odpovedať a túto povinnosť si žalobca splnil. Podľa žalobcu v tomto štádiu správcovi dane vznikli pochybnosti o dodaní služby týmito dodávateľmi. V Oboznámení absentuje vysporiadanie sa s otázkou o nespornosti dodávateľa, bez čoho podľa žalobcu nemôže dôjsť k skúmaniu objektívnych okolností daňového podvodu. Ak správca dane začne skúmať a preukazovať znaky podvodu, musí byť s istotou dané, či k faktickému plneniu došlo, pretože je potrebné odlišovať prípady, kedy nárok na odpočet nevznikne, nakoľko nedôjde k preukázaniu zdaniteľného plnenia a prípady, kedy nárok vznikol, t. j. zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené, avšak za určitých okolností tento nárok v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie nie je možné priznať, ak ide o prípady nárokovania odpočtu dane zneužívajúcim spôsobom, či dôsledok daňového podvodu. Žalobca tiež poukázal na potrebu dostatočného a presvedčivého odôvodnenia rozhodnutia, pričom ak žalovaný nedokáže svoje rozhodnutia odôvodniť, ide o rozhodnutie svojvoľné. Žalovaný na jednej strane tvrdí, že preukázal objektívne okolnosti napĺňajúce znaky daňového podvodu, a teda si splnil dôkaznú povinnosť, na druhej strane tvrdí, že daňový subjekt neuniesol svoju dôkaznú povinnosť. Nie je preto zrejme, na základe akých dôkazov uvedené tvrdenie vyslovil, nakoľko žalobca predložil dôkazy a tieto neboli hodnotené. Súčasne neboli hodnotené samotné svedecké výpovede dodávateľa služby, organizátora kultúrnych podujatí a subdodávateľa. Žalovaný poukázal na rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky, z ktorých vyplýva povinnosť riadneho odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy a súdu. Žalobca preto žiadal, aby správny súd rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

#### Vyjadrenie žalovaného

15. Žalovaný v písomnom vyjadrení k správnej žalobe navrhol žalobu zamietnuť a nepriznať žalobcovi náhradu trov konania. Poukázal na priebeh daňovej kontroly, vydané rozhodnutia správcu dane a žalovaného, ktorými nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie január 2018 z dodávateľskej faktúry od dodávateľa SARCO s.r.o., ktorej predmetom fakturácie bola prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti žalobcu v súvislosti s prezentáciou podujatia KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL.“ Zdôraznil, že dôvodom neuznania odpočítania dane bola skutočnosť, že sa žalobca ako daňový subjekt prijatím faktúry od uvedeného dodávateľa zapojil do podvodného konania, o ktorom mohol mať vedomosť vzhľadom na všetky zistené skutočnosti a pri odpočítaní dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa SARCO s.r.o. postupoval v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie týkajúcou sa podvodného konania, a preto mu nebolo uznané odpočítanie dane, ktoré si žalobca ako daňový subjekt uplatnil v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie

január 2018. Žalovaný vo vzťahu k žalobným námietkam žalobcu uplatneným v správnej žalobe poukázal na zistenia správcu dane, na vykonané dokazovanie a zopakoval podrobne argumentáciu uvedenú tak v rozhodnutí správcu dane, ako aj v rozhodnutí žalovaného, na základe ktorej dospeli daňové orgány k záveru, že u spoločnosti SARCO s.r.o., ako aj ďalších spoločností zapojených do fakturačného reťazca, došlo k podvodnému konaniu, keď finančné prostriedky, ktorými žalobca ako reklamný partner prispieval na organizáciu rôznych podujatí a účelovými faktúrami znižovali daňové povinnosti, ktoré mala následne spoločnosť SARCO s.r.o. fakturovať žalobcovi a ktorý si z nich uplatnil odpočítanie dane. V prípade týchto spoločností bolo zistené, že tieto buď zanikli alebo došlo k výmene osôb konateľov za cudzích štátnych príslušníkov, boli nekontaktné, neplnili si daňové povinnosti, podávali len účelové daňové priznania na DPH a kontrolné výkazy, pričom reálny výkon ekonomickej činnosti nebol preukázaný. Vo fakturačnom reťazci dochádzalo k nadhodnoteniu fakturovaných plnení, pričom zo zistení vyplýva, že prostredníctvom spoločnosti Azaria service s.r.o. boli zabezpečované faktúry pre spoločnosť SARCO s.r.o. s cieľom, aby bolo možné práve spoločnosti SARCO s.r.o. ako priameho dodávateľa žalobcu neúmerne navýšiť fakturovanú protihodnotu. Dokazovaním daňových orgánov bolo preukázané, že reklamná kampaň týkajúca sa kultúrneho podujatia KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL,“ hoci bola reálne odvysielaná (nadobudnutá žalobcom), jej obstaranie bolo poznačené podvodným konaním spoločností zapojených do správcom dane označeného fakturačného reťazca. Zdaniteľné plnenia, ktoré žalobca preukazoval, že prijal od dodávateľa SARCO s.r.o., boli priamo spojené s daňovým podvodom, o ktorom mohol mať vedomosť, keď nepreukázal, že vykonal základné úkony smerujúce k prevereniu si obchodného partnera, ako aj skutočností ohľadom poskytnutia samotných zdaniteľných plnení (cena plnenia, kalkulácia, bližšie informácie o plneniach, informácie o dodávateľovi) a v prípade dodávateľa SARCO s.r.o. sa žalobca spoliehal len na neurčité odporúčanie treťou osobou. Navyše samotný žalobca nepreukázal žiadny dôkaz o preverení si svojho obchodného partnera. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný a správca dane nepostavili svoje rozhodnutie len na tom, že spoločnosť SARCO s.r.o. alebo jej dodávateľia neplnili svoje povinnosti a na navýšení ceny, ale bolo preukázané, že priamo žalobca sa svojím konaním a správaním zapojil do zdaniteľných plnení poznačených podvodným konaním, o ktorom mohol mať vedomosť, keby bol vykonal základné úkony smerujúce k prevereniu si obchodného partnera, ako aj skutočností ohľadom poskytnutia samotných zdaniteľných plnení. Bola preukázaná existencia podvodného konania, neodvedenia dane, ktoré priamo súviseli so zdaniteľnými plneniami, ktorých konečným užívateľom bol žalobca a rovnako bola preukázaná aj priama súvislosť so samotným žalobcom, ktorý o takomto konaní mal mať vedomosť. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a dospel k záveru, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vo vzťahu k DPH. K námietke žalobcu, že nebol oboznámený s rozhodnými skutočnosťami zakladajúcimi nesporné znaky daňového podvodu už v rámci daňovej kontroly, žalovaný uviedol, že v prípade oboznámenia so zistenými skutočnosťami správca dane postupoval v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku a so všetkými zistenými skutočnosťami žalobcu oboznámil, vrátane ich vyhodnotenia, ako aj so skutočnosťami týkajúcimi sa podvodného konania a neobozretného konania žalobcu. Žalobca bol zároveň poučený aj o práve vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam. Z napadnutých rozhodnutí a postupu správcu dane a žalovaného je podľa žalovaného evidentné, že nedošlo ani k porušeniu práv žalobcu ako daňového subjektu na spravodlivé konanie. V napadnutých rozhodnutiach tak správca dane, ako aj žalovaný, uviedli úvahu, ktorou sa riadili pri prijatí záveru o existencii podvodného konania a v rozhodnutiach jasne uviedli, prečo žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa SARCO s.r.o. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane sú riadne odôvodnené, daňové orgány sa vysporiadali so všetkými skutočnosťami a tvrdeniami žalobcu, ktoré boli vyhodnotenú aj v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. Žalovaný poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej žalovaný v rozhodnutí nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené žalobcom, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam. Žalovaný konštatoval, že žalobca nepredložil nové skutočnosti, ktoré by preukázali zistený a posúdený skutkový stav inak, ako bolo zistené v daňovej kontrole, následnom vyrubovanom a odvolacom konaní. Žalobca len všeobecne, bez konkrétnej priliehajúcej argumentácie vyjadril nesúhlas so závermi správcu dane a žalovaného, pričom zdôrazňoval niektoré skutkové zistenia, ktoré boli ale v preskúmaných rozhodnutiach podrobené konfrontácii aj s inými skutkovými zisteniami.

#### Replika žalobcu

16. Žalobca v replike k vyjadreniu žalovaného poukázal na dôvody neuznania odpočtu dane a tvrdil, že existenciu daňového podvodu žalovaný postavil na tvrdení bezdôvodného navýšenia ceny oproti skutočne preukázaným nákladom spoločnosti SARCO s.r.o., čo umožnilo deklaroványm odberateľom

tejto spoločnosti čerpať odpočítanie dane v neoprávnenej ekonomicky neodôvodnenej výške za účelom minimalizácie ich daňových povinností. Žalobca má za to, že nie je zrejme, ako správca dane dospel k záveru o skutočne preukázaných nákladoch spoločnosti SARCO s.r.o., nakoľko v tejto spoločnosti daňová kontrola nebola vykonávaná. K označeným dôkazom a z nich vyplývajúcim zisteniam žalobca uviedol, že zlyhal kontrolný mechanizmus správcu dane. K tvrdeniu žalovaného, ktorý daňový podvod ustálil vo vzťahu k cene za dodané služby, žalobca uviedol, že toto tvrdenie nemôže obstáť, poukázal na zásady zákazu podvodu na DPH a zákazu zneužitia práva v oblasti DPH, ktoré sú upravované rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie musia byť rešpektované aj správcom dane. Žalobca poukázal na Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 6 Afs 148/2016 zo dňa 19. januára 2017, z ktorého časť odcitoval. Podľa judikatúry je nesporné, že správca dane mal dodanie služby preukázané, t. j. mal preukázané zákonné podmienky pre účely odpočtu dane, čo nebolo správcom dane ani žalovaným spochybnené, a to jednak formálne, ako aj materiálne. V tejto súvislosti poukázal žalobca na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C - 610/19 Vikingo a rozsudok vo veci C - 334/20 Amper Metal Kft. Žalobca predložil do konania dôkaz preukazujúci realitu ceny za dodanie služby, pričom zmluva uzatvorená medzi žalobcom a jeho dodávateľom (SARCO s.r.o.) mu umožňovala poskytnúť plnenie formou subdodávok. K vstupu žalobcu do reťazca, ktoré malo spočívať v dodaní služby dodávateľom, tzn. u žalobcu prijatím zdaniteľného plnenia, nie je možné podľa žalobcu hovoriť, že tento sa stáva článkom tohto reťazca pre účely získania zvýhodnenia, nakoľko odpočet predstavuje jeho zákonný nárok. Žalobca ako koncový odberateľ nemôže byť článkom reťazca, ak by mal byť článkom reťazca, v ktorom došlo k daňovému podvodu na niektorom jeho článku, musel by svojou činnosťou participovať na organizácii kultúrnych podujatí a to vo forme dodania služby, resp. tovaru a muselo by byť jasne definované, na ktorom článku existuje chýbajúca daň. Následne by muselo dôjsť k skúmaniu subjektívnej stránky o vedomosti žalobcu na prípadnom daňovom podvode. Existencia daňových nedoplatkov z pohľadu daňového podvodu nepredstavuje chýbajúcu daň, ide o daňový nedoplatok, ktorého vymoženie je v kompetencii správcu dane. Vyjadrenie žalovaného a preskúmané rozhodnutia považoval žalobca za zmatečné, pretože snahou žalovaného bolo zdôvodniť existenciu daňového podvodu, avšak odôvodnenie danej skutkovej otázky je len v rovine všeobecných formulácií. Sám žalovaný tvrdí, že dodanie služby vo forme zverejnenia loga na mediálnych nosičoch bolo preukázané a potom postráda logiku tvrdenie žalovaného o overovaní si obchodných partnerov a nutnosti preukázať realitu deklarovaného obchodu. Predmetom nároku na odpočet dane nie je cena, ale existencia zdaniteľného plnenia, t.j. dodanie služby za protihodnotu, pričom samotná protihodnota, ktorá z pohľadu Zákona o DPH predstavuje základ dane pre vznik daňovej povinnosti u dodávateľa služby a na strane druhej nárok na odpočet. Žalobca poukázal na to, že pri identickej skutkovej otázke existujú rôzne rozhodnutia žalovaného, keď u žalobcu neuznanie odpočtu bolo odvodené od existencie daňového podvodu (t. j. rozsah služby ako predmet zdaniteľného plnenia nebol spochybnený) a u iných subjektov neuznanie odpočtu je odvodené od tvrdenia, že v danom prípade nešlo o reklamu, t. j. dodanie služby za protihodnotu, ale o sponzoring, ktorý nepodlieha odpočtu dane. Takýto rozdielny postup podľa žalobcu nemá oporu v zákone, Smernici o DPH, ani v judikatúre Súdneho dvora Európskej únie.

#### Duplika žalovaného

17. Žalovaný v duplike uviedol, že zotrváva na svojich vyjadreniach a dôvodoch preskúmaného rozhodnutia, ako aj na neuznaní odpočítania dane, nakoľko sa žalobca ako daňový subjekt prijatím faktúr od dodávateľa SARCO s.r.o. zapojil do podvodného konania, o ktorom mohol mať vedomosť vzhľadom na všetky zistené skutočnosti a pri odpočítaní dane z dodávateľských faktúr od tohto dodávateľa postupoval v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie týkajúcou sa podvodného konania. Žalobcove námietky uvedené v replike považoval za neopodstatnené.

18. Žalobca sa jednou správnu žalobou domáhal preskúmania zákonnosti dvoch rozhodnutí žalovaného za zdaňovacie obdobia január a október 2018. Zákom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Správny súd v Banskej Bystrici Uznesením sp. zn. BB – 72S/41/2022-204 zo dňa 2. novembra 2023 rozhodol o vylúčení veci týkajúcej sa preskúmania

zákonnosti rozhodnutia žalovaného za zdaňovacie obdobie október 2018 na samostatné konanie s tým, že vylúčená vec sa bude viesť pod novou spisovou značkou. Vzhľadom na uvedené sa konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 72S/41/2022 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia január 2018 vedie na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. BB – 72S/41/2022.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

19. Správny súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej ako „SSP“) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP vec prejednal na nariadenom pojednávaní v neprítomnosti žalobcu, ktorý ospravedlnil svoju neúčast' na pojednávaní a súhlasil s prejednaním veci v jeho neprítomnosti, a po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a konania, ktoré ich vydaniu predchádzalo, z dôvodov uplatnených v žalobe dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

20. Poverený zástupca žalovaného na pojednávaní zotrval na neuznaní odpočtu DPH žalobcovi z faktúry od dodávateľa SARCO s.r.o., pričom mal za to, že došlo k podvodnému konaniu, ktorého bol žalobca účastný s tým, že mohol mať vedomosť o tom, že sa zúčastní prijatím zdaniteľného plnenia podvodného konania, keďže nevykonal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne očakávať. Mal za to, že boli preukázané objektívne aj subjektívne skutočnosti nasvedčujúce daňovému podvodu, bol vykonaný vedomostný test, a preto považoval rozhodnutia žalovaného a správcu dane za zákonné. Navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

21. 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.

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

23. 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").

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

25. Podľa § 19 ods. 1, 2 Zákona o DPH (1) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. (2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

26. 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

27. 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.

28. Podľa § 3 ods. 1, 3 Daňového poriadku (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.

(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.

29. 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.

30. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

31. Podľa § 63 ods. 1, 2, 3, 5 Daňového poriadku (1) Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2) 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 1) neustanovuje inak.

(3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy 1) 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; 33) 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.

32. Žalobca podal správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktorej dôvody sú popísané v bodoch 9. až 14. tohto rozsudku. Správnu žalobou obsahujúcou obdobné žalobné body sa žalobca domáhal aj preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100533294/2022 zo dňa 21. marca 2022 (a iných), pričom mu z rovnakých dôvodov nebol priznaný nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za mesiac marec 2017. Uvedená vec bola vedená na tunajšom súde pod sp. zn. BB-72S/40/2022. Konanie bolo skončené vydaním Rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. BB-72S/40/2022-226 zo dňa 14. marca 2024, ktorým bola žaloba zamietnutá a žalobcovi nebolo priznané právo na náhradu trov konania.

33. Žalobca uplatnil obdobné žalobné body (pokiaľ sa ich formulácia mierne líši, argumentácia správneho súdu osvedčujúca nedôvodnosť námietok uplatnených žalobcom vo veci vedenej pod sp. zn. BB-72S/40/2022, na ktorú sa odkazuje, príliehavo vystihuje ich obsah) pre preskúmanie napadnutého rozhodnutia žalovaného potvrdzujúceho rozhodnutie správcu dane, ktorého predmet konania bol z hľadiska právneho posúdenia veci totožný (nepriznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu účasti žalobcu na daňovom podvode týkajúcom sa uplatnenia nárokov na odpočítanie dane za zdaniteľné plnenia uskutočnené v súvislosti so zabezpečovaním reklamných služieb pre kultúrne podujatia). Obdobný bol aj zistený skutkový stav (rovnaký dodávateľ, obdobná schéma), tzn. ide o veci toho istého žalobcu, žalovaného a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom (vo veci vedenej pod sp. zn. BB-72S/40/2022 išlo o reklamné služby v súvislosti s muzikálom Madagaskar, v danom prípade ide o kultúrne podujatie KAREL GOTT má koncert „POŠLI TO DÁL“). Vzhľadom na to v súlade s § 140 SSP správny súd poukazuje na Rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. BB-72S/40/2022-226 zo dňa 14. marca 2024, nakoľko pre zamietnutie podanej správnej žaloby platia rovnaké dôvody ako pre zamietnutie správnej žaloby vo veci vedenej pod sp. zn. BB-72S/40/2022. Mierne odchýlky v číslach strán rozhodnutí daňových orgánov, na ktoré sa odkazuje (preskúmané rozhodnutia rovnako obsahujú obdobné pasáže), prípadne v štruktúre subdodávateľského reťazca hlavných subjektov dodávateľského reťazca žalobcu (ktorý tvorila v oboch prípadoch spoločnosť SARCO s.r.o. a jej primárni dodávatelia Azaria service s.r.o. a SILVI PRODUCTION s.r.o.), nemali za následok potrebu iného hodnotenia skutkového stavu zisteného daňovou kontrolou vykonanou spoločne pre oba prípady (správca dane vykonal jednu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia apríl 2015, jún 2015, júl 2015, august 2016, september 2016, október 2016, november 2016, marec 2017, apríl 2017, jún 2017, júl 2017, október 2017, január 2018 a október 2018, výsledkom ktorej bol jeden protokol) a ani iné právne posúdenie veci. Nič teda nebráni v plnom rozsahu poukázať na odôvodnenie rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. BB-72S/40/2022-226 zo dňa 14. marca 2024, ktorého obsah je v časti bodov 32. až 51 nasledovný:

„32. Správny súd 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 preskúmanej veci v časti správnej žaloby opisoval skutkový stav, poukazoval na dôvody rozhodnutia žalovaného i správcu dane, prezentoval svoje názory na postup a závery správcu dane i žalovaného, takto formulovaná konštatívna časť neobsahuje žiadne konkrétne námietky, na základe ktorých by bolo možné 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 identifikovať konkrétne námietky, z ktorých by bolo zrejmé, akým spôsobom uvedené závery prezentované žalobcom môžu mať vplyv na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Inak povedané, vyjadrenie nesúhlasu, resp. polemika žalobcu so závermi žalovaného a jeho vlastné hodnotenie dôkazov v zásade neumožňuje správne súdu vykonať prieskum rozhodnutia žalovaného. 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 časti správnej žaloby konkrétne skutkové a právne tvrdenia žalobcu vzťahujúce sa k prejednáwanej 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 striktné daný žalobnými dôvodmi nezákonnosti (s výnimkou prípadov uvedených v § 134 ods. 2 SSP, o ktorý prípad sa však v preskúmvanej veci nejedná). Úlohou správneho súdu nie je nezákonnosť preskúmvaných 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 preskúmvaných rozhodnutí za žalobcu konkretizovať. Všeobecne uplatnené námietky v rámci žalobných bodov správnej žaloby neumožňujú správne súdu uskutočniť prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia, pretože práve rozsahom a dôvodmi žaloby je správny súd pri prieskume limitovaný a súčasne aj vedený. 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.

33. Pokiaľ bolo obsahom žalobných bodov a námietok prezentovanie vlastných skutkových a právnych záverov žalobcu, ku ktorým dospel výlučne na základe svojich tvrdení, resp. vyjadrenia všeobecného nesúhlasu so skutkovými a právnymi závermi žalovaného (navyše v niektorých prípadoch nekorešpondujúcich s dôvodmi, na ktorých boli preskúmvané rozhodnutia žalovaného i správcu dane založené), tieto samé o sebe nemôžu spôsobiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. K dôvodnosti žalobných námietok nepostačuje, ak žalobca s hodnotením veci žalovaným nesúhlasí bez toho, aby uviedol konkrétne nedostatky majúce za následok rozpor napadnutého rozhodnutia so zákonom, resp. so zásadami logického uvažovania. Samotný fakt, že závery, na ktorých bolo napadnuté rozhodnutie založené, nie sú v súlade s názormi žalobcu, nepreukazuje jeho nezákonnosť. Bez vyjadrenia jasného stanoviska k súvisu týchto námietok so zákonnosťou napadnutého rozhodnutia, t. j. k otázke, v čom konkrétne sa žalovaný mylil pri hodnotení podkladov a pri právnom posúdení veci a z akých dôvodov, pokiaľ rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutom rozhodnutí, vo svojej podstate nie sú tieto námietky ničím iným, len vyjadrením vlastného názoru, resp. všeobecného nesúhlasu s hodnotením žalovaného. Vyjadrenie nesúhlasu, resp. tvrdenia žalobcu bez špecifikácie právneho významu jednotlivých námietok vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu v konaní o preskúmanie jeho zákonnosti nepostačuje k tomu, aby správny súd mohol dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. V rámci takto formulovaných žalobných bodov v niektorých častiach správnej žaloby tak chýba zrozumiteľná argumentácia, v čom sa žalovaný mylil, ak rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutom rozhodnutí.

34. Úlohou správneho súdu pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov a nečinnosti orgánov verejnej správy, je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či si orgán verejnej správy vecne príslušný na konanie zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, alebo uplatnenie iného správneho aktu, alebo postupu, či zistil vo veci skutočný stav, t. j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy, správny súd preskúmvá iba to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia správny súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy, alebo vydania opatrenia (§ 135 ods. 1 SSP). Preto v správnom súdnictve správny súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len

také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 119 ods. 1 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či orgány verejnej správy splnili povinnosti stanovené zákonom (napr. R 60/2000). Keďže žalobca v časti žalobných bodov dostatočne nekonkretizoval, v čom sa žalovaný mylil alebo v čom sú jeho úvahy v rozpore so zákonom alebo so zásadami logického uvažovania v rámci preskúmania napadnutého rozhodnutia v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe tak, ako bola žalobcom formulovaná, nebolo možné týmto žalobným bodom vyhovieť.

35. Žalobca v správnej žalobe k tvrdeniu žalovaného, že žalobca nevykonával úkony k prevereniu zdaniteľných plnení (najmä vo vzťahu k cene plnenia) konkrétne namietal, že predložil správcovi dane dôkaz, ktorým bolo nacenenie dodaných služieb v rámci jednotlivých muzikálov vykonané spoločnosťou Starmedia, ktorým podľa jeho názoru preukázal reálnosť ceny za dodané služby, avšak správca dane i žalovaný tento dôkaz odmietli hodnotiť. Zároveň však uviedol, že uvedený dôkaz bol daňovými orgánmi hodnotený ako nevieryhodný a to bez odôvodnenia. Správny súd vo vzťahu k tejto námietke predovšetkým uvádza, že žalobca neuviedol, aký má toto jeho tvrdenie vplyv na zákonnosť rozhodnutia, čo tak, ako bolo vyššie uvedené, neumožňuje súdny prieskum, keďže správny súd za žalobcu nedopĺňa ani nevyhľadáva dôvody nezákonnosti. Zároveň uvedené tvrdenia žalobcu sú rozporné, keď na jednej strane tvrdí, že uvedený dôkaz nebol vyhodnotený a na druhej strane vyjadril nesúhlas s jeho hodnotením ako dôkazu nedôveryhodného (z čoho logicky vyplýva, že uvedený dôkaz predložený žalobcom bol vyhodnotený). Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane (str. 43) vyplýva hodnotenie predmetného dôkazu so záverom, že predložené nacenenie produktov nie je založené na overiteľných podkladoch a nemôže byť dôkazom obvyklej ceny za poskytnuté reklamné služby a žalovaný sa v odôvodnení rozhodnutia stotožnil s hodnotením dôkazov správcu dane, na základe ktorých bol prijatý záver, že žalobcom deklarované zdaniteľné plnenia boli spojené s podvodným konaním, o ktorom žalobca mohol mať vedomosť, a preto mu nevzniklo právo na odpočítanie dane. Správny súd uvádza, že žalobcom označený dôkaz bol hodnotený v súlade s jeho obsahom a so zásadami logického uvažovania ako dôkaz nepreukazujúci žalobcove tvrdenie o primeranosti ceny, resp. tvrdenie o obvyklej cene poskytnutého plnenia (dodanie reklamných služieb). Pre úplnosť správny súd poukazuje na to, že z označeného dôkazu, ktorý žalobca nepredložil v priebehu daňovej kontroly, ale až v prílohe vyjadrenia k Protokolu z daňovej kontroly a ktorý nie je datovaný, nie je zrejmé, kedy bolo predmetné nacenenie vyhotovené (t.j. či bolo vyhotovené pred uzatvorením Zmluvy o poskytnutí reklamných služieb s dodávateľom SARCO, po dodaní služieb alebo v priebehu daňovej kontroly, a teda kedy ho mal žalobca k dispozícii), listina nie je podpísaná a opatrená pečiatkou subjektu, ktorý predmetnú listinu vyhotovil, označený subjekt Starmedia nie je nezávislým orgánom a listina obsahuje neoveriteľné údaje. Navyše, správca dane „neprimerané navýšenie ceny“ za poskytnuté reklamné služby (vyhodnotený ako jednu zo skutočností, ktorou správca dane preukazoval splnenie druhej podmienky Axel Kittel testu) odvodil z porovnania hodnoty fakturácie týkajúcej sa kultúrnych podujatí (o.i. muzikál Madagaskar, Čas ruží) od dodávateľa predmetných reklamných služieb (SILVI PRODUCTION), ktorá bola neporovnateľne (niekoľkonásobne) nižšia ako následná fakturácia predmetných reklamných služieb spoločnosťou SARCO pre konečných odberateľov (o. i. žalobcu) za uvedené podujatia.

36. Žalobca v správnej žalobe poukázal na tvrdenie žalovaného, podľa ktorého dôkazné bremeno je v zásade na žalobcovi, ktorý je iniciátorom práva na odpočet, a preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok je uplatnený dôvodne. S týmto tvrdením žalobca nesúhlasil a tiež nesúhlasil so záverom žalovaného, že pre založenie skutkovej podstaty daňového podvodu splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť. Takto formulované žalobné námietky predstavujú len vyjadrenie nesúhlasu s tvrdeniami žalovaného, pričom žalobca neuviedol, aký majú tieto námietky vplyv na zákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Vo všeobecnosti je však možné poukázať na ustálené východiská týkajúce sa dokazovania v daňovom konaní a rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu (žalobcu) pri preukazovaní podmienok uplatneného práva na odpočet DPH zo zdaniteľných obchodov. K rozloženiu dôkazného bremena sa vyjadril Ústavný súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, resp. sp. zn. III. ÚS 301/09 zo dňa 16.12.2009 nasledovne: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných

podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ Nepostačuje preto predložiť faktúru či iné listinné dôkazy, napr. zmluvy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku a týmto sa prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie ÚS sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15.11.2017). Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dôkazov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Podľa rozhodnutia NS SR sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020 (R26/2021) je primárne nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Dôkazná povinnosť žalobcu vyplýva z ustanovenia § 24 Daňového poriadku, ako aj z ustálenej judikatúry NS SR, NSS SR i Ústavného súdu SR, pričom žalobca preukazuje splnenie formálnych a hmotnoprávných podmienok odpočtu dane. V preskúvanom prípade žalobca predložil správcovi dane listinné dôkazy a produkoval tvrdenia o oprávnenosti uplatneného odpočtu DPH, správca dane tvrdenia žalobcu kvalifikovane spochybnil, oboznámil žalobcu s existenciou pochybností a v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku vyzval žalobcu, aby tieto pochybnosti odstránil (výzva z 03.02.2021), t. j. správca dane postupoval v súlade s Daňovým poriadkom. Žalobca predložil správcovi dane dôkazy, správca dane ich verifikoval a konštatoval, že nespochybnuje, že reklamné služby (prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti ANMIMA s.r.o. v súvislosti s prezentáciou muzikálu Madagaskar) boli žalobcovi dodané (bol identifikovaný dodávateľský reťazec K-production s.r.o., JK Media s.r.o. › SILVI PRODUCTION s.r.o. › SARCO s.r.o. › ANMIMA s.r.o.). Správca dane v odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že sú splnené formálne i hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH v zmysle Zákona o DPH, nerozporoval dodanie služieb žalobcovi v zmysle Zmluvy o reklame uzatvorenej s dodávateľom SARCO s.r.o. (prostredníctvom subdodávateľa), ktoré boli fakturované žalobcovi. Správca dane však súčasne uviedol, že počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní zistil také skutočnosti, ktoré nasvedčujú tomu, že predmetné zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodného konania, t. j. identifikoval daňový podvod, pričom dôkazné bremeno na preukázanie skutočnosti, že došlo k daňovému podvodu, má nesporne správca dane. Správca dane v tejto súvislosti vykonal rozsiahle dokazovanie, následne žalobcu oboznámil s vykonanými dôkazmi a zisteniami z nich vyplývajúcimi a to písomnou formou prostredníctvom Oboznámenia so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly zo dňa 26.03.2021, v ktorom opísal konkrétne skutočnosti nasvedčujúce existencii daňového podvodu, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 31.03.2021 a v ktorom žalobcu vyzval na predloženie dôkazov. Žalobca v lehote stanovenej správcovi dane, ani v predĺženej lehote, písomné vyjadrenie správcovi dane nedoručil. V tejto súvislosti správny súd považuje za potrebné zdôrazniť, že aj keď dôkazné bremeno na preukázanie daňového podvodu má správca dane, na preukázanie skutočnosti, že žalobca prijal dostatočné opatrenia na to, aby zistil, či prijatie zdaniteľného plnenia nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode má žalobca a správca dane tieto prijaté opatrenia musí následne vyhodnotiť. (napr. rozsudky NSS SR sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26.10.2022, bod 51, sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28.04.2023, bod 33). Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd konštatuje, že námietka žalobcu, že správca dane, resp. žalovaný uvádzali rozporné tvrdenia vo vzťahu k dôkaznému bremenu na preukázanie oprávnenosti uplatneného odpočtu DPH, nie je dôvodná.

37. Žalobca v správnej žalobe poukázal na argumentáciu správcu dane i žalovaného v odôvodnení preskúvaných rozhodnutí, na základe ktorej daňové orgány odopreli žalobcovi uplatnený nárok na

odpočet DPH zaplatenej na vstupe za prijaté zdaniteľné plnenie v kontrolovanom zdaňovacom období, a to z dôvodu, že predmetné plnenie bolo uskutočnené v rámci obchodného reťazca, pričom toto plnenie malo byť zasiahnuté podvodom, o ktorom žalobca mohol mať vedomosť. V tejto časti správnej žaloby žalobca cituje z parciálnych častí odôvodnenia rozhodnutia správcu dane a konštatuje, že záver o daňovom podvode a existencii novej vedomosti žalobcu o tomto konaní správcu dane mal vyvodit' na podklade ním vykonanej aplikácie testu Axel Kittel, pričom poukázal na vykonané úkony správcu dane konštatujúc, že žalobca nebol oboznámený so zápisnicami z konaní, v ktorých vypovedal konateľ spoločnosti SARCO s.r.o. D. C., ani s dôkazmi týkajúcimi sa prevereniu účtov spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r.o.. Takto formulovaná správna žaloba je len konštatačná, neobsahuje žiadne konkrétne námietky, keďže žalobca neuvádza, aký vplyv mali ním označené skutočnosti na zákonnosť rozhodnutia správcu dane. Žalobca teda neprodukoval odôvodnené námietky, čo za neho správny súd nemohol urobiť, keďže je viazaný žalobnými námietkami uplatnenými žalobcom v správnej žalobe. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že správca dane v rozhodnutí konštatoval, že boli preukázané formálne i hmotnoprávne podmienky pre odpočet dane (na preukázanie splnenia, ktorých mal dôkazné bremeno žalobca), t. j. správca dane splnenie týchto podmienok nespochybnil, avšak konštatoval, že dôvodom neuznania odpočtu DPH bolo zistenie, že v rámci (správcu dane označeného) obchodného reťazca došlo k daňovému podvodu, o ktorom mal alebo mohol mať žalobca vedomosť, pričom neprijal vhodné opatrenia, aby zabránil jeho účasti na daňovom podvode. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia popísal obchodné i fakturačné reťazce, označil a vyhodnotil vykonané dôkazy, popísal z nich vyplývajúce zistenia, uviedol všetky rozhodné okolnosti, na základe ktorých identifikoval existenciu daňového podvodu a to prostredníctvom Axel Kittel testu (pričom sa podrobne zaoberal všetkými štyrmi otázkami, na ktoré musí správca dane odpovedať kladne, aby mohol konštatovať, že žalobcovi odoprie odpočet DPH z titulu jeho účasti na daňovom podvode v zmysle ustálenej judikatúry NS SR, NSS SR i SD EÚ). Žalobca mal za to, že závery žalovaného, ktorý považoval postup správcu dane za súladný so zákonom i s judikatúrou SD EÚ, nie sú relevantné pre vyslovenie záveru o daňovom podvode a správca dane nepreukázal skutkové okolnosti, z ktorých by bolo možné prijať záver o existencii daňového podvodu. Takto formulované žalobné body predstavujú polemiku s argumentáciou daňových orgánov, resp. vyslovenie nesúhlasu žalobcu so závermi správcu dane i žalovaného, ktoré samé o sebe nespôsobujú nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Následne žalobca v správnej žalobe prezentoval vlastné hodnotenie skutkových okolností označených správcu dane, ktoré majú preukazovať podvod, k čomu správny súd len pre úplnosť uvádza, že správca dane (i žalovaný) uviedli všetky rozhodné okolnosti, z ktorých vyvodili existenciu daňového podvodu, pričom správca dane bol oprávnený preveriť celý reťazec a tvrdenie žalobcu, že nebolo preukázané neodvedenie dane dodávateľom žalobcu (SARCO s.r.o.) a že k zníženiu daňovej povinnosti došlo na článkoch reťazca medzi spoločnosťou SARCO s.r.o. a Azaria service s.r.o., nemá vplyv na závery správcu dane (ani žalovaného) o existencii daňového podvodu, pretože správca dane je oprávnený preverovať celý obchodný reťazec a v tomto prípade identifikoval existenciu objektívnych skutočností (v rámci aplikácie Axel Kittel testu), pričom postačuje, ak u ktoréhokoľvek článku v preverovanom reťazci bolo identifikované podvodné konanie, (t. j. nemusí to byť práve na stupni reťazca medzi žalobcom a jeho prvým dodávateľom). Pokiaľ v tejto časti správnej žaloby žalobca poukazuje na koncept tzv. zneužitia práva a na spôsob jeho zisťovania (vykonanie tzv. dvojzložkového testu správcu dane aplikovaného v zmysle judikatúry SD EÚ v prípadoch zneužitia práva), správny súd uvádza, že zneužitie práva predstavuje samostatný dôvod pre nepriznanie nároku na odpočet DPH, v preskúmanom prípade však rozhodnutie správcu dane ani rozhodnutie žalovaného neboli na tomto dôvode založené (odpočet DPH žalobcovi nebol v preskúmanom prípade odopretý z dôvodu, že došlo k zneužitiu práva, ale z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu). V zmysle ustálenej judikatúry NS SR, NSS SR i SD EÚ v prípade, ak správca dane identifikuje daňový podvod, nie je jeho povinnosťou zisťovať aj existenciu zneužitia práva, tieto dva prípady nemôžu nastať súčasne.

38. Žalobca v správnej žalobe namietal, že závery žalovaného, na základe ktorých odoprel žalobcovi uplatnený nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe za prijaté zdaniteľné plnenia v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach (v preskúmanej veci marec 2017) z dôvodu, že predmetné plnenia boli uskutočnené v rámci obchodného reťazca, pričom tieto mali byť zasiahnuté podvodom, o ktorom žalobca mohol mať vedomosť, nie sú relevantné a mal za to, že správca dane nepreukázal skutkové okolnosti, z ktorých by bolo možné prijať záver o existencii daňového podvodu. Z odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že správca dane i žalovaný posúdili sporné obchodné transakcie ako obchody vo fakturačnom reťazci postihnutom podvodným konaním a na základe zistenia, že odpočítanie dane u žalobcu (odpočítanie dane z plnenia od SARCO s.r.o.) bolo spojené s podvodným

konaním, v dôsledku, ktorého došlo k daňovému úniku, správca dane žalobcovi nepriznal odpočítanie dane z tohto obchodu.

39. 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.

40. 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 vecí 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 svedčiacie 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.

41. Správny súd konštatuje, že v preskúmanom 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 (viď str. 32 až 39 rozhodnutia správcu dane a bod 7 tohto rozsudku), 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.

42. Žalobca v správnej žalobe vyjadril nesúhlas so závermi správcu dane i žalovaného a tvrdil, že správca dane nemohol odpovedať kladne už na prvú otázku testu a to z dôvodu jej nepreukázania, a potom bolo bezpredmetné skúmanie ďalších otázok, na ktoré by podľa tvrdenia žalobcu tiež muselo byť odpovedané záporne, pričom v správnej žalobe predostrel svoje vlastné odpovede na uvedené otázky. Predovšetkým tvrdil, že pri zdaniteľnom plnení medzi spoločnosťou SARCO s.r.o. a žalobcom

nedošlo k daňovému úniku, táto spoločnosť si daňové povinnosti splnila, neexistuje chýbajúca daň a z rozhodnutí nie je zrejmé odpoveď na otázku, v čom mal spočívať daňový únik. Tvrdenie, že existoval obchodný reťazec subjektov, v ktorom na začiatku reťazca mala chýbať daň, nakoľko tieto subjekty si neplnili daňové povinnosti, podľa žalobcu nie je preukázaním daňového podvodu, o ktorom mal a súčasne mohol mať žalobca vedomosť. V tejto súvislosti správny súd považuje za potrebné poukázať na to, že daňový podvod je judikatúrou definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia, (napr. rozsudok NSS SR sp. zn. 6Sžfk/76/2020 z 26.10.2022, rozsudok NSS ČR č. j. 5Afs 60/2017 z 30.01.2018). Pri daňových podvodoch je spravidla možné konštatovať, že transakcie uskutočnené v rámci takéhoto podvodu nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie. Tak, ako už bolo vyššie uvedené, predpoklady pre posúdenie vecí ako daňového podvodu v zmysle judikatúry SD EÚ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu. Na prvú otázku, či z posudzovaných zdaniteľných plnení vznikol daňový únik, správca dane odpovedal kladne a aj podľa správneho súdu bola táto podmienka (existencia daňového úniku) splnená. Daňový únik podľa správcu dane vznikol na inom stupni ako na stupni daňový subjekt (ANMIMA a.r.o.) a jeho priamy dodávateľ (SARCO s.r.o.), pričom pre kladnú odpoveď na prvú otázku Axel Kittel testu sa nevyžaduje, aby bol daňový únik identifikovaný priamo na uvedenom stupni preverovaného reťazca. Postačuje, ak správca dane identifikuje existenciu daňového úniku na ktoromkoľvek stupni preverovaného reťazca (v zdaňovacom období marec 2017 Dynamic Trade s.r.o. › LULU TRADE s.r.o. › Azaria service s.r.o. › SARCO s.r.o. › ANMIMA s.r.o.). V preskúmanom prípade správca dane konštatoval, že daňovou kontrolou bolo preverené, že fakturačný reťazec (Azaria service s.r.o., SARCO s.r.o.) z kontrolných výkazov nebol totožný s reálne zistenými obchodnými tokmi reklamných služieb a tiež s finančnými tokmi. Správca dane zistil daňové úniky v súvislosti s oboma reťazcami - obchodným aj fakturačným. Z vykonaného dokazovania dospel k záveru o neodvedení dane z pridanej hodnoty na začiatku obchodných reťazcov, kedy daňové subjekty neodvádzali svoje vzniknuté daňové povinnosti do štátneho rozpočtu, prípadne vôbec nepodávali daňové priznania a kontrolné výkazy, z dôvodu nekontaktnosti daňových subjektov a nepredloženia účtovníctva nebola preukázaná opodstatnenosť a právo na uplatnenie odpočítania dane u týchto daňových subjektov. V odôvodnení rozhodnutia správca dane tiež uviedol, že spoločnosti uvedené v zistených fakturačných reťazcoch (Peritus Trade s.r.o., LULU TRADE s.r.o., Dynamic Team s.r.o.) nepodali daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb za rok 2017, nepriznali a neodviedli daň z príjmu zo svojej podnikateľskej činnosti. Konštatoval, že spoločnosť SARCO s.r.o. spôsobom neoprávneného odpočítania dane od dodávateľa Azaria service s.r.o. znížila vlastnú daňovú povinnosť, čím došlo k daňovému úniku u spoločnosti SARCO s.r.o., v súvislosti so zabezpečením reklamných služieb. Mal za to, že prostredníctvom neodvedenia DPH na začiatku fakturačných reťazcov dochádzalo k nedovolenej optimalizácii vlastných daňových povinností vo fakturačnom reťazci reklamných služieb a ďalším únikom a podvodom na dani z pridanej hodnoty. Správca dane uviedol, že analýzou daňových priznaní, kontrolných výkazov a dostupných zistení v daňovej kontrole preveril, že spoločnosť SARCO s.r.o. si veľký rozdiel medzi hodnotou deklarovaných prijatých reklamných plnení od dodávateľov SILVI PRODUCTION s.r.o. a hodnotou uskutočnených plnení vykrývala viac ako 90%nými zdaniteľnými plneniami od subdodávateľa Azaria service s.r.o. Na základe vykonaného dokazovania (výpoveď konateľa spoločnosti Azaria service s.r.o. Jana Novotného) zistil, že ekonomická činnosť tohto subdodávateľa (Azaria service s.r.o.) bola poznačená využívaním nezákonnej obchodnej praxe - konateľ fungoval bez rozhodovacích právomocí, nemal prehľad o vykonávanej ekonomickej činnosti, fakturáciu uskutočňoval na základe pokynov konateľa odberateľa (SARCO s.r.o.) p. C., pričom konateľ bol jedinou osobou oprávnenou konať za spoločnosť Azaria service s.r.o. Všetky prijaté dodávky spoločnosti Azaria service s.r.o. na vstupe tvorili faktúry od dvoch dodávateľov - dlhodobých nekontaktných spoločností: Peritus Trade s.r.o. a LULU TRADE s.r.o., pričom analýzou dát z kontrolných výkazov a daňových priznaní týchto dodávateľov bolo zistené, že tieto spoločnosti si svoju nízku vlastnú daňovú povinnosť pokrývali spôsobom, že si uplatňovali odpočítanie dane od ďalších nekontaktných spoločností, ktoré svoje vzniknuté daňové povinnosti neuhrádzali správcovi dane, prípadne vôbec nepodávali daňové priznania k DPH. Objemy uplatneného odpočítania dane boli v neprimerane vysokých objemoch, pričom takéto vysoké odpočítanie dane je znakom rizikových daňových subjektov za účelom optimalizácie vlastných daňových povinností a zabezpečenia vstupov svojim odberateľom. Tieto spoločnosti pri vykazovaní vysokých obrátov a nízkych daňových povinností boli postupne prepísané na iných konateľov a následne ich činnosť bola utlmená, neplnili si povinnosti voči finančnej správe - nepodávali daňové priznania k DPH ani k dani z príjmov právnických

osôb. Uvedené objektívne okolnosti boli správcom dane zistené a preukázané vykonaným dokazovaním a boli podrobne popísané v odôvodnení rozhodnutia správcu dane (i rozhodnutia žalovaného).

43. Pokiaľ žalobca v časti správnej žaloby označenej ako „Neexistencia daňového úniku“ tvrdil, že z odôvodnenia rozhodnutí nie je zrejmé, v čom mal spočívať daňový únik, toto tvrdenie je v rozpore s obsahom preskúmaných rozhodnutí žalovaného i správcu dane. Pokiaľ žalobca tvrdil, že správca dane má v odôvodnení uviesť, či došlo k naplneniu hmotnoprávnych a formálnych podmienok odpočtu dane a následne konštatovať identifikáciu podvodu spolu s popisom podielu žalobcu na tomto podvode, resp. vedomosti o ňom, správny súd uvádza, že správca dane práve takýmto spôsobom postupoval a v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že boli splnené formálne a hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH, t. j. splnenie formálnych a hmotnoprávnych podmienok nebolo sporné. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že v zmysle judikatórnych záverov SD EÚ i NSS SR (napr. rozsudok sp. zn. 10Sžf/26/2021 z 28.04.2023, zverejnený v Zbierke súdnych rozhodnutí NSS 60/2023) odpočítanie dane môže byť obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (rozsudky NSS SR 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. V prípade ak správca dane pristúpil k vykonaniu Axel Kittel testu (aj bez toho, aby to bol správca dane konštatoval) sa má za to, že hmotnoprávne i formálne podmienky pre odpočet DPH boli splnené, resp. nie je sporné, že došlo k dodaniu deklarovaného plnenia (služieb). Správca dane v preskúmanom prípade v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že preveril tvrdenia žalobcu a predložené dôkazy o dodaní reklamných služieb deklarovaným dodávateľom (SARCO s.r.o.) prostredníctvom subdodávateľov (SILVI PRODUCTION s.r.o., JK Media s.r.o., K- production s.r.o.) a aj z predložených dôkazov (napr. zmluvy, faktúry, výpisy z účtu, doklady predložené konateľkou SILVI PRODUCTION s.r.o., výpovede svedkov) vyplýva dodanie deklarovaných reklamných služieb. Je však potrebné poukázať na to, že správca dane v procese verifikovania tvrdení žalobcu a ním predložených dôkazov, identifikoval objektívne skutočnosti nasvedčujúce existencii podvodného konania, keď z výpovede bývalého konateľa SARCO (Roman Graca) a analýzy zadovážených dokladov správca dane zistil, že reklamné služby mal žalobcovi dodávať aj Azaria service s.r.o. prostredníctvom subdodávateľov (keďže nemal vlastných zamestnancov) LULU TRADE s.r.o. (marec 2017). Správca dane vyhodnotil obchodné a fakturačné reťazce, výpovede svedkov, analyzoval účty a doklady, z ktorých zistil, že uvedené spoločnosti si prefakturovávali vysoké sumy, uplatňovali si odpočet dane, avšak spoločnosti na začiatku identifikovaného reťazca nevykazovali žiadnu činnosť a následne vysoké sumy boli vyberané v hotovosti, pričom spoločnosti na začiatku reťazca neodviedli daň alebo vôbec nepodali daňové priznanie, v dôsledku čoho správca dane konštatoval existenciu daňového úniku. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na to, že podľa judikatúry SD EÚ, napr. rozsudok vo veci C - 101/16 sa nepodanie daňových priznaní stanovených zákonom môže považovať za nepriamy dôkaz podvodu. Pokiaľ žalobca v tejto časti správnej žaloby poukázal na rozsudok SD EÚ z 21.06.2012 vo veci Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, neuviedol súvis s preskúmaným rozhodnutím, resp. jeho zákonnosťou, vo vzťahu k zisteniu objektívnych skutočností svedčiacich o existencii daňového úniku, navyše za situácie, keď dôkazy osvedčujúce túto skutočnosť zabezpečil a vykonal správca dane, na ktorom bolo dôkazné bremeno.

44. Na druhú otázku, či bol tento daňový únik dôsledkom podvodného konania odpovedal správca dane rovnako kladne. Podľa druhej podmienky Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom Smernice, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Pre posúdenie nároku na odpočet dane je potrebné posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, pričom podľa ustálenej judikatúry za znaky svedčiace o existencii daňového podvodu možno považovať napr. existenciu sídla na virtuálnej adrese, neobvyklé ceny, nezverejňovanie účtovných závierok a pod. Správny súd má za to, že správca dane vo svojom rozhodnutí identifikovali objektívne okolnosti nasvedčujúce spáchaniu daňového podvodu tak, ako sú uvedené na strane 33 až 35 rozhodnutia správcu dane. Vo vzťahu k skúmaniu druhej otázky Axel Kittel testu správca dane uviedol, že popisanim fakturačného reťazca spoločností preukázal, že posudzované daňové úniky vo fakturačnom reťazci boli vykonané za účelom optimalizácie daňovej povinnosti jednotlivých zapojených spoločností a boli dôsledkom podvodu na DPH. Platitelia na začiatku predmetných (podvodných) fakturačných reťazcov pred priamym dodávateľom SARCO s.r.o. uviedli

nepravdivé údaje vo svojich kontrolných výkazoch DPH (deklarované nákupy v miliónových hodnotách, ktoré podľa údajov z bankových výpisov nikdy neboli uhradené, miliónové hotovostné výbery z bankových účtov bez akéhokoľvek legálneho opodstatnenia), čím vo svojich daňových priznaniach DPH za obdobia rokov 2016 až 2017 (t. j. aj v kontrolovanom zdaňovacom období) vykazovali pri vysokých miliónových obratoch nízke daňové povinnosti, čo im umožnili koncové spoločnosti reťazca, ktoré daňové priznania a kontrolné výkazy nepodávali vôbec alebo vzniknuté daňové povinnosti neuhrádzali. Konanie zapojených spoločností pri vykazovaní údajov vo svojich daňových priznaniach vykazuje znaky podvodného konania a správca dane konštatoval, že dôkazmi preukázal, že tieto spoločnosti riadne nepodnikali, len vystavovali faktúry tak, aby navodili dojem reálneho podnikania. Z uvedeného dôvodu správca dane uviedol, že faktúry vystavené týmito spoločnosťami možno považovať za falošné, pričom neexistuje dôkaz, že tieto spoločnosti riadne viedli svoje účtovníctvo. Správca dane v tejto súvislosti poukázal na judikatúru SD EÚ (rozsudok C-332/15 vo veci Giuseppe Aston). Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že správca dane (i žalovaný) vo svojom rozhodnutí identifikovali nasledovné objektívne okolnosti, ktoré nasvedčujú spáchaniu daňového podvodu:

- neumožnenie preverenia účtovníctva spoločnosti SARCO s.r.o. a jej následného dodávateľa a subdodávateľov (Azaria service s.r.o., Peritus Trade s.r.o., LULU TRADE s.r.o., Dynamic Team s.r.o.), či daň z vystavených faktúr za deklarované reklamné služby bola odvedená a zaplatená do štátneho rozpočtu a zaúčtovaná v účtovníctve;
- vo všetkých spoločnostiach nachádzajúcich sa v popísaných fakturačných reťazcoch dochádzalo k zmenám konateľov na osoby s cudzou štátnou príslušnosťou, pričom nie je iné logické vysvetlenie len také, že tieto spoločnosti sa mali stratiť, pretože by nevedeli preukázať reálne dodanie plnení deklarovaných v kontrolných výkazoch a daňových priznaniach, nevedeli by preukázať ani to, ako naložili s peňažnými prostriedkami vybratými z účtov z týchto spoločností. Správca dane aj účelové vytvorenie fakturačného reťazca a následný zánik spoločností zapojených do reťazca považoval za daňový podvod, pretože len vytvorením tohto reťazca mohlo dôjsť u prvých spoločností vo fakturačnom reťazci k daňovému úniku a len zánikom a stratením týchto spoločností mohlo dôjsť k znemožneniu zistenia správnej výšky odvedenej dane u ďalších spoločností v reťazci. Takéto konanie dodávateľa žalobcu a jeho následných subdodávateľov správca dane vyhodnotil ako konanie účelové.;
- neprimerané navýšenie hodnoty fakturovanej reklamnej služby spoločnosťou SARCO s.r.o., pričom podľa zistení správcu dane hodnota fakturácie týkajúca sa kultúrnych podujatí (muzikál Angelika, Madagaskar, Čas ruží, Pošli to dál, koncert Lucie Bílej) od dodávateľov reklamných služieb (SILVI PRODUCTION s.r.o.) bola neporovnateľne nižšia ako následná fakturácia reklamných služieb pre konečných odberateľov, čo vyplýva z vystavených faktúr touto spoločnosťou pre spoločnosť SARCO s.r.o. a následnej fakturácie spoločnosťou SARCO s.r.o. pre žalobcu;
- vyberanie peňažných prostriedkov v hotovosti vo vysokých čiastkach z účtov spoločností SARCO s.r.o., Azaria service s.r.o.;
- presuny peňažných prostriedkov na ďalšie účty spoločností (Usegee s.r.o., Tippi s.r.o., Stoder Limited s.r.o., Felicis s.r.o.), odkiaľ boli tieto finančné prostriedky vyberané osobami D. C., E. B., F. G., E. H.. Z bankových účtov podľa sledovania finančných tokov od daňového subjektu SARCO s.r.o. boli uskutočnené miliónové výbery hotových peňazí, o ktorých neexistujú žiadne relevantné dôkazy, že by boli v súlade so zákonom zaúčtované a použité v súlade s legislatívou upravujúcou obmedzenie platieb v hotovosti. Správca dane analýzou bankových výpisov preukázal, že toky platieb od žalobcu nijako nesúviseli s fakturačnými vzťahmi v reťazci, platby neboli použité na nákup reklamných služieb. Zistené reálne obchodné toky dodaných zdaniteľných plnení nekopírovali a nesúviseli s fakturačnými vzťahmi v podvodnom reťazci. Z kontrolných zistení je zrejmé, že platitelia z fakturačného reťazca zapojení do podvodu na DPH deklarovali svoje podnikateľské aktivity formálne a napriek tomu, že väčšina spoločností zapojených do predmetných posudzovaných podvodných reťazcov neboli v platobnej neschopnosti (boli preukázané miliónové kredity na ich bankových účtoch) a deklarovali zdaniteľné obchody v miliónových hodnotách, prestali vykonávať akúkoľvek podnikateľskú činnosť, spoločnosti boli prevedené na osoby prevažne maďarskej národnosti a následne boli vymazané z obchodného registra. Správny súd sériu vyššie uvedených dôkazov a indícií považuje za dostatočnú pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia. V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že existenciu daňového podvodu je možné preukazovať aj okolnosťami, ktoré nastali ex post, t. j. po uskutočnení zdaniteľného obchodu.

45. Žalobca v časti správnej žaloby označenej ako „Neexistencia skutkových okolností podvodného konania - neprimeraná cena za dodanie služby“ tvrdil, že rozhodnou skutkovou okolnosťou vo vzťahu

k zdaniteľnému plneniu, ktorá podľa správcu zakladá daňový podvod, má byť aj nadhodnotená cena za dodanie služby spoločnosťou SARCO s.r.o., ktorá podľa názoru správcu dane umožnila žalobcovi uplatnenie odpočtu dane a súčasne na strane dodávateľa fakturáciou od spoločnosti Azaria service s.r.o. zníženie daňovej povinnosti u dodávateľa služby. Z uvedenej konštrukcie však nie je podľa žalobcu zrejme chýbajúca daň. Z rozhodnutí žalovaného podľa žalobcu zároveň nevyplýva, že spoločnosť SARCO s.r.o. z prijatej protihodnoty za dodané služby nespĺnila svoju daňovú povinnosť. Uvedené tvrdenia žalobcu jednak nemajú oporu v odôvodnení rozhodnutia správcu dane, resp. rozhodnutí žalovaného, v odôvodnení ktorých sú uvedené všetky rozhodné okolnosti, z ktorých daňové orgány vyvodili existenciu daňového podvodu, (pričom správca dane bol oprávnený preverovať celý reťazec a identifikoval existenciu objektívnych skutočností v rámci aplikácie Axel Kittel testu) a jednak táto časť správnej žaloby, v ktorej žalobca prezentuje svoje názory na „pojem protihodnota“, citujúc z niektorých rozsudkov SD EÚ, ma konštatačný charakter, v dôsledku čoho nie je spôsobilá prívodiť nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Odkaz na rozhodnutia SD EÚ bez označenia ich súvisu, resp. ich dopadu na preskúmané rozhodnutia rovnako nepostačuje na označenie preskúmaných rozhodnutí za nezákonné. Pokiaľ žalobca tvrdí, že z rozhodnutí nie je zrejme, akým dôkazom bolo tvrdené „nahodnotenie ceny“ preukázané, správny súd uvádza, že toto tvrdenie rovnako nemá oporu v odôvodnení rozhodnutia preskúmaných rozhodnutí, z ktorých je zrejme, že správca dane porovnal cenu, za ktorú dodávateľ spoločnosti SARCO s.r.o. reálne vykonali reklamné služby a cenu, ktorú SARCO s.r.o. ako dodávateľ tej istej reklamnej služby následne fakturoval žalobcovi, pričom zistil neodôvodnené niekoľko násobné zvýšenie ceny fakturovanej pre žalobcu a uviedol zrozumiteľnú a logickú úvahu, že účelom nahodnotenia ceny bol vyšší odpočet DPH. Nebolo pritom sporné, že správca dane disponoval dôkazmi preukazujúcimi dodanie reklamných služieb pre žalobcu, ani to, že dodávateľ SARCO s.r.o. bol oprávnený so žalobcom dohodnúť cenu za poskytnuté plnenie (reklamné služby). Správca dane však konštatoval, že žalobca mal postupovať s odbornou starostlivosťou a mal si overiť primeranosť ceny za obdobné plnenie aj u iných relevantných subjektov, resp. požadovať od dodávateľa vyhotovenie cenovej kalkulácie.

46. Pokiaľ ide o tretiu podmienku Axel Kittel testu, t. j. či boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s podvodným konaním spojené, uvedenú otázku je potrebné zodpovedať takisto kladne, keďže preukazované podvodné konanie priamo súviselo s nákupom reklamných služieb žalobcom v súvislosti s prezentáciou jeho obchodného mena a loga súvislosti s prezentáciou muzikálu Madagaskar (marec 2017). Správca dane popísal zistený podvodný fakturačný ako aj obchodný reťazec a zistil, že dodávateľsko - odberateľské vzťahy v nich súviseli s plneniami pre žalobcu. Reklamné služby pre žalobcu boli reálne dodané žalobcovi v zmysle Zmluvy o reklame a predloženej faktúry, avšak v oveľa vyššej sume, ako bola reálne zistená cena na trhu (cena, za ktorú boli predmetné reklamné služby poskytnuté dodávateľovi žalobcu (SARCO s.r.o.) jeho subdodávateľom (SILVI PRODUCTION s.r.o. a jeho subdodávateľmi JK Media s.r.o., K-production s.r.o.). Objednaním reklamných služieb u dodávateľa SARCO s.r.o. sa žalobca zapojil do podvodného konania, pretože práve u dodávateľa SARCO s.r.o. bolo zistené neúmerne navýšenie ceny za reklamné služby, čo umožnilo žalobcovi odpočítať si vyššiu sumu dane.

47. Správny súd považuje na tomto mieste za potrebné viesť, že v zmysle judikatúry NSS SR (napr. rozsudok NSS SR sp. zn. 10Sžfk/26/2021 z 28. apríla 2023, bod 31.) „existenciu daňového podvodu je možné preukazovať aj okolnosťami, ktoré nastali ex post, teda po ukončení zdaniteľného obchodu (Procházka, Kupčík, Brychta: Definičné znaky podvodu na DPH v judikatúre Najvyššieho správneho súdu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, s. 160 a 161). Okolnosti, ktoré v souhrnu nasvědčují existencii daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu, a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nenestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 10 Afs 206/2020 zo dňa 20.01.2021).“ „.....okolnosti ex post mu daňové orgány neboli oprávnené pričítať v rámci skúmania subjektívnej stránky - tzv. vedomostného testu; v rámci skúmania objektívneho testu na podvod tak však urobiť mohli.“ Pokiaľ teda žalobca v správnej žalobe namietal, že nemožno prihliadať na okolnosti po uskutočnení daňového obchodu, s uvedeným tvrdením je možné súhlasiť len pri skúmaní subjektívnej stránky (vedomostný test v rámci skúmania štvrtej podmienky Axel Kittel testu), avšak v rámci skúmania objektívneho testu v rámci celého reťazca vyžadujúceho preukázanie existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty, to však urobiť možno.

48. Podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu. Splnenie subjektívnej stránky preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. V zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinúť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu však znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. S poukazom na judikatúru NSS SR (napr. rozsudok sp. zn. 10Sžfk/26/2021 z 28.04.2023) „Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (viď rozsudky z 21.06.2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 65 a z 31.01.2013, Stroj trans, C-642/11, bod 50). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (viď rozsudky z 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04, body 65 a 68, ako aj z 21.06.2000 12, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 54).“ Správca dane konštatoval, že žalobca mohol vedieť, ak by dodržal potrebnú náležitú starostlivosť, že dodávky môžu byť poznačené podvodným konaním. V odôvodnení rozhodnutia pritom uviedol okolnosti, ktoré nasvedčovali podozrivosti transakcie, pre ktorú mal mať žalobca vedomosť o daňovom podvode, ako aj nedostatočnej obozretnosti žalobcu, aby svojej účasti na daňovom podvode zabránil: žalobca sa pri výbere dodávateľa spoliehal na odporúčenie tretej osoby SILVI PRODUCTION s.r.o., (ktorá bola reálnym poskytovateľom reklamných služieb), dodávateľ SARCO s.r.o. bol sprostredkovateľom reklamných plnení bez reálnych skúseností na mediálnom a reklamnom trhu, nebol verejne dostupnou obchodnou spoločnosťou na trhu ani žiadnou reklamnou agentúrou, vystavoval faktúry pre klientov bez pridania hodnoty svojím spracovaním bez reálnych skúseností na mediálnom a reklamnom trhu, pričom cena bola stanovená bez kalkulácií a vzhľadom na jej výšku neštandardne - dohodou, žalobca si nepreveril ceny na trhu, pričom zo znenia zmluvného dojednania s dodávateľom SARCO s.r.o. mal vedomosť, že dodávateľ môže zmluvné plnenia uskutočniť v subdodávkach (t. j. žalobca vedel, že reklamné služby nemusí vykonať SARCO s.r.o., ale jeho dodávateľa), žalobca si nepreveril, ktorý subdodávateľ mu službu poskytne a či je na jej poskytnutie oprávnený a dostatočne odborne zdatný, nezaujímal sa o to, či spoločnosť SARCO s.r.o. neobchoduje s problematickými dodávateľmi, nepýtal sa svojho obchodného partnera na jeho dodávateľov, ani na ich predchádzajúcu spoluprácu, spoločnosť SARCO s.r.o. nedisponovala vlastným pracovným know - how, jednalo sa o jednoosobovú spoločnosť bez vlastných prevádzkových priestorov určených na reprezentáciu spoločnosti, bez internetovej stránky prezentujúcej činnosť spoločnosti, jej históriu, ciele, portfólio, realizované projekty, spoločnosť nedisponovala technickým ani personálnym vybavením, reálne sa v danom segmente neorientovala, konateľ spoločnosti nemal skúsenosti, vedomosti ani možnosti reálne zabezpečiť predmet fakturácie, dodávateľ SARCO s.r.o. mal virtuálne sídlo bez webových stránok a telefonického kontaktu, bol dostupný prostredníctvom tretej osoby, žalobca nepožadoval referencie od skutočných odberateľov spoločnosti SARCO s.r.o., nepreveril si podnikateľskú minulosť, aktuálne zázemie ani prepojenia osôb vystupujúcich v jej mene s inými spoločnosťami aspoň vo verejne prístupnom registri napriek tomu, že žalobca zamýšľal uskutočniť obchodné transakcie rádovo viac ako v stotíscoch eur, žalobca nevykonával opatrenia smerujúce k minimalizovaniu prípadných rizík. Správny súd pritom poukazuje na to, že viaceré z uvedených objektívnych okolností sú zároveň okolnosťami preukazujúcimi aj existenciu daňového podvodu tak, ako sú uvedené vyššie. Je logické, že viaceré z indícií nasvedčujúcich spáchaniu podvodného konania (objektívny test) zároveň zakladajú aj podozrivosť transakcie, a teda možnosť vedomosti daňového subjektu (žalobcu) o nej (subjektívny test), pričom žalobcovi nemožno pričítať okolnosti, ktoré nastali až po zdaniteľnej transakcii. Správny súd je toho názoru, že vyššie uvedené okolnosti nasvedčovali záveru, že zdaniteľný obchod sa javil ako podozrivý. Napriek absencii akejkoľvek predchádzajúcej skúsenosti s dodávateľom SARCO s.r.o. sa žalobca bez jeho preverenia v podstate spoliehal na odporúčenie tretím subjektom, akceptoval poskytnutie reklamných služieb za cenu ponúknutú týmto subjektom, ktorej nepredchádzala relevantná kalkulácia. Žalobca tvrdil, že spoločnosť SARCO s.r.o. si preveroval na portáli Finstat a v obchodnom registri, toto tvrdenie jednak nepreukázal a zároveň ani netvrdil, že by si preveril dodávateľa z hľadiska vyššie uvedených skutočností (minimálne získanie referencií od iných účastníkov na trhu, informácie o predmete činnosti, o konateľovi, o obchodných priestoroch a zamestnancoch), ani že sa pokúšal nájsť a prehliadnúť internetovú stránku tejto spoločnosti, ani že by akokoľvek skúmal, či bola ponúknutá cena za tovar primeraná a zodpovedajúca trhovým podmienkam (pričom správny súd nespochybňuje oprávnenie účastníkov zmluvného vzťahu dohodnúť si cenu za poskytnuté plnenie, a nebránila tomu ani skutočnosť, že SARCO s.r.o. bol výhradným dodávateľom poskytovaných služieb, ktoré oprávnenie nadobudol práve od spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r.o., ktorého konateľka mala podľa výpovedí sprostredkovať, resp. odporučiť žalobcovi uzavretie zmluvy s

dodávateľom SARCO s.r.o.), a to všetko za účelom, aby sa uistil, že sa nebude zúčastňovať na daňovom podvode. Správny súd, zhodne s konštatovaním správcu dane i žalovaného má za to, že žalobca neprijal dostatočné rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode. Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej transakcie neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej (viď rozsudky z 21.06.2012 Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, rozsudok z 19.10.2017 Paper Consult, C-101/16). Správny súd sa stotožnil so záverom správcu dane i žalovaného, že bolo preukázané, že žalobca mohol a mal mať vedomosť o tom, že prijatím zdaniteľného plnenia od dodávateľa SARCO s.r.o. sa zúčastní na daňovom podvode.

49. Podľa správneho súdu správcu dane i žalovaný identifikovali v súvislosti s obchodným reťazcom, ktorého súčasťou bol žalobca, také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný, ako aj to, že žalobca o ňom mal a mohol vedieť (pričom postačuje aj nevedomá nebanlivosť). Svoje závery správcu dane (i žalovaný) náležite opreli o skutkové zistenia z celého obchodného a fakturačného reťazca, ktorý bol správcu dane oprávnený skúmať, pričom samotný opis realizácie obchodov v celom reťazci žalobca v správnej žalobe nenamietal. Správca dane vysvetlil ako obchod žalobcu súvisel s fakturovanými plneniami v celom reťazci a ako malo prísť k daňovému zvýhodneniu účastníkov tohto reťazca. Podľa správneho súdu tak správcu dane uniesol dôkazné bremeno a preukázal splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu. Naopak, žalobca nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil.

50. Žalobca v časti správnej žaloby označenej ako „Rozpornosť tvrdení v rámci výkonu daňovej kontroly“ poukázal na povinnosť správcu dane v rámci daňovej kontroly oboznámiť žalobcu so zistenými skutočnosťami, prípadne ho vyzvať na odstránenie pochybností vo vzťahu k spochybnenému zdaniteľnému plneniu. Mal za to že v oboznámení musí správcu dane identifikovať rozhodné skutočnosti pre záver o daňovom podvode, pokiaľ tieto pochybnosti u neho vzniknú. V tejto súvislosti poukázal na Oboznámenie zo dňa 26.03.2021, v ktorom podľa jeho tvrdenia absentuje požiadavka identifikovania rozhodných skutočností zakladajúcich nesporné znaky daňového podvodu, ako aj na Výzvu správcu dane zo dňa 03.02.2021, ku ktorej žalobca predložil svoje vyjadrenie, pričom na preukazovanie znakov podvodu musí mať správcu dane preukázané, či k faktickému plneniu došlo. Správny súd uvádza, že z takto všeobecne formulovanej časti správnej žaloby, ktorá ma konštatívny charakter, nie je možné vyvodiť konkrétnu námietku žalobcu, ktorá by umožňovala správne súdu vyvodiť záver o nezákonnosti preskúmaných preskúmaného rozhodnutia žalovaného i správcu dane. Správny súd nie je oprávnený za žalobcu konkrétne dôvody nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia vyhľadávať, ani konkretizovať z obsahu preskúmaného rozhodnutia alebo administratívneho spisu. Len pre úplnosť správny súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu i z odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že u správcu dane vznikli pochybnosti o spôsobe dodania reklamných služieb zo strany deklarovaného dodávateľa - spoločnosti SARCO žalobcovi, a preto Výzvou na predloženie dôkazov č. 100192783/2021 zo dňa 03.02.2021, ktorá mu bola preukazateľne doručená dňa 08.02.2021, vyzval žalobcu na predloženie dôkazov a vyjadrení preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľných plnení (o. i. od deklarovaného dodávateľa SARCO s.r.o.). Žalobca na predmetnú výzvu reagoval Vyjadrením zo dňa 05.03.2021. Správca dane následne podaním označeným ako Oboznámenie so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly č. 100495767/2021 zo dňa 26.03.2021, ktoré bolo žalobcovi preukazateľne doručené dňa 31.03.2021, žalobcu oboznámil so všetkými zistenými skutočnosťami, vykonanými dôkazmi a ich vyhodnotením a poučil žalobcu o práve vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a predložiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia v stanovenej lehote. Z obsahu predmetného Oboznámenia sú zrejme konkrétne dôkazy, ako aj z nich vyplývajúce zistenia a sú identifikované konkrétne skutočnosti nasvedčujúce podvodnému konaniu. Žalobca sa v lehote stanovenej správcu dane k predmetnému Oboznámeniu nevyjadril a podaním zo dňa 13.04.2021 požiadaval o predĺženie lehoty na podanie vyjadrenia. Správca dane rozhodnutím zo dňa 14.04.2021 žiadosti žalobcu vyhovel a lehotu na vyjadrenie mu predĺžil. Žalobca dňa 07.05.2021 opätovne požiadaval o predĺženie lehoty na podanie vyjadrenia k zisteniam správcu dane, pričom správcu dane mu podaním zo dňa 10.05.2021 oznámil, že ďalšie predĺženie lehoty nie je prípustné. Žalobca teda nevyužil možnosť k zisteným skutočnostiam správcu dane predložiť písomné vyjadrenie, ani dôkazy. Z odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí pritom vyplýva, že daňové orgány konštatovali, že žalobca dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH uniesol, avšak správcu dane počas daňovej kontroly

identifikoval konkrétne okolnosti nasvedčujúce podvodnému konaniu v reťazci spoločností, ktorého súčasťou bol aj žalobca, o ktorom vzhľadom na všetky zistené skutočnosti mohol mať vedomosť, pričom žalobca napriek výzve správcu dane neuviedol žiadne dôkazy, ktorými by osvedčil, že vykonal všetky opatrenia, ktoré je možné od neho rozumne predpokladať, aby zabránil svojej účasti na podvodnom konaní (tzv. vedomostná zložka).

51. Ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil aj námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia, v dôsledku čoho podľa žalobcu malo dôjsť k porušeniu práva na spravodlivé konanie. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe vo vzťahu k tejto námietke poukázal na viaceré rozhodnutia Ústavného súdu SR, z ktorých vyplýva povinnosť súdov odôvodniť dostatočne svoje rozhodnutia a uviedol, že tieto požiadavky sa vzťahujú aj na odôvodnenie rozhodnutí orgánov verejnej moci v zmysle článku 46 ods. 1 Ústavy SR, správny súd uvádza, že so žalobcom označenou judikatúrou je správny súd oboznámený, avšak na základe takto všeobecne formulovanej námietky, obsahujúcej tvrdenie žalobcu o potrebe riadne odôvodniť rozhodnutia súdov a daňových orgánov, nie je možné konštatovať nepreskúmateľnosť preskúmaných rozhodnutí žalovaného a správcu dane. Vo všeobecnosti možno uviesť, že rozhodnutie orgánu verejnej správy môže byť nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/1/2009, v ktorom sa zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti administratívneho rozhodnutia, pričom dospel k nasledovnému záveru: „Za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno podľa názoru Najvyššieho súdu SR považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne výrok ktorého je vnútorne rozporuplný. Pod pojem spadajú prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok, odôvodnenie, kto je účastníkom konania a kto bol rozhodnutím zaviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť.“ ... „Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia, ale aj to, že v rozhodnutí absentujú skutočnosti, ktoré viedli správny orgán k rozhodnutiu. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku dôvodov skutkových zistení, o ktoré sa opierajú rozhodovacie dôvody. Za takéto vady možno považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach v konaní nezisťovaných, prípadne na dôkazoch získaných v rozpore so zákonom alebo prípady, keď nie je zrejmé, či nejaké dôkazy boli v konaní vykonané.“ Preskúmané rozhodnutie žalovaného, ani rozhodnutie správcu dane, takýmito vadami netrpia, pretože obsahujú zákonom stanovené náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku. Rozhodnutie žalovaného vo vzťahu k výroku, ktorým potvrdzuje rozhodnutie správcu dane a taktiež rozhodnutie správcu dane vo vzťahu k výroku, ktorým vyrubil žalobcovi daň, obsahujú riadne a dostatočné odôvodnenie, z ktorého jednoznačne vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, obsahujú vyhodnotenie dôkazov a to jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, správca dane i žalovaný dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedli úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých rozhodovali, zrozumiteľne uviedli podstatné dôvody, na základe, ktorých dospeli k záveru o nesplnení podmienok na odpočet DPH a to vzhľadom na identifikované konkrétne skutočnosti nasvedčujúce daňovému podvodu v súlade s judikatúrou NSS SR i SD EÚ. Námietka žalobcu, že nie je zrejmé, na základe akých dôkazov dospel žalovaný k záveru o preukázaní objektívnych okolností napĺňajúcich znaky daňového podvodu, nemá oporu v odôvodnení rozhodnutia žalovaného. Nezodpovedá odôvodneniu rozhodnutia žalovaného ani tvrdenie žalobcu, že svedecké výpovede zabezpečené správcou dane neboli vyhodnotené. Správny súd navyše uvedené námietky žalobcu považoval za nekonkrétne a všeobecné, keď žalobca nekonkretizoval, ktoré svedecké výpovede a z akého dôvodu boli vyhodnotené v rozpore s ich obsahom alebo so zásadami logického uvažovania. Samotný nesúhlas žalobcu s hodnotením svedeckých výpovedí nespôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, ani rozhodnutia správcu dane. Žalobca v správnej žalobe na jednej strane konkrétne namietal, že žalovaný i správca dane odmietli hodnotiť dôkaz predložený žalobcom (dôkaz o cene služieb vyhotovený spoločnosťou Starmedia), avšak na druhej strane súčasne tvrdil, že daňové orgány tento dôkaz považovali za nedôveryhodný. Správny súd k tomuto rozpornému tvrdeniu žalobcu uvádza, že uvedený dôkaz bol správcou dane i žalovaným vyhodnotený so záverom, že týmto dôkazom nebolo preukázané tvrdenie žalobcu o tom, že cena za poskytnuté služby nebola neprimerane navýšená, ktoré vyhodnotenie je v súlade s obsahom uvedeného dôkazu i so zásadami logického uvažovania. Pokiaľ žalobca vo všeobecnosti namietal, že žalovaný ani správca dane sa nezaoberali úplne všetkými námietkami žalobcu uvedenými vo vyjadrení k Protokolu, pričom tieto nekonkretizoval, správny súd poukazuje na to, že v zmysle ustálenej judikatúry NS SR, NSS SR, Ústavného súdu SR i ESLP 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 teda zistené porušenie práva žalobcu na spravodlivé konanie a nebola mu odňatá možnosť náležite skutkovo a právne argumentovať proti preskúmaným 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.“

34. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane, vrátane konania, ktoré im predchádzalo, dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane z dôvodov uplatnených v správnej žalobe nie sú v rozpore so zákonom, a preto s poukazom na § 190 SSP správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

35. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP (a contrario), podľa ktorého má právo na náhradu trov konania v správnom súdnictve len taký žalobca, ktorý bol v konaní celkom alebo sčasti úspešný. Žalobca nebol v konaní úspešný, preto mu správny súd právo na náhradu trov konania nepriznal. Správny súd zároveň nezistil podmienky pre priznanie náhrady trov konania žalovanému.

36. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).  
Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku (§145 ods. 2 SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 s poukazom na §493e SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu (§ 443 ods.2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 s poukazom na § 493e SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na Správnom súde v Banskej Bystrici.

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 správny 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 (§ 449 ods. 1 SSP). Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinnosti podľa ods. 1 neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná, alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (§ 449 ods. 2 písm. a) SSP).

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.