

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: KE-6S/36/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200229  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 11. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Raganová  
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:7021200229.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Raganovej a z členov senátu JUDr. Tomáša Kuruca a JUDr. Pavla Doriča, PhD., v právnej veci žalobcu: ETL plus, s.r.o., so sídlom Inžinierska 4, Košice, IČO: 46 262 121, právne zastúpeného spoločnosťou Advokátska kancelária Juristi s.r.o., so sídlom Popradská 66, Košice, IČO: 51 941 244, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100063045/2021 z 15.01.2021, takto

### rozhodol:

I. Z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100063045/2021 z 15.01.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101478348/2020 zo dňa 28.09.2020 a vec v r a c i a Daňovému úradu Košice na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Administratívne konanie

1. Daňový úrad Košice ako prvostupňový správny orgán (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia jún až december 2015 a január až december 2016. Z kontroly bol vyhotovený protokol č. 100631166/2019 zo dňa 14.03.2019. Daňová kontrola skončila dňa 02.04.2019, doručením protokolu z daňovej kontroly žalobcovi.

2. Správca dane najprv rozhodnutím č. 102754660/2019 zo dňa 28.11.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3.602,04 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“). Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako druhostupňový správny orgán (ďalej aj „žalovaný“) rozhodnutím č. 100747422/2020 z 03.04.2020 zrušilo predmetné rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne uvedených skutočností, ktoré boli podkladom pre jeho vydanie a neodôvodnených záverov o neuznaní práva na odpočítanie dane.

3. Správca dane rozhodnutím č. 101478348/2020 zo dňa 28.09.2020 opakovane žalobcovi vyrubil rozdiel v sume 3.602,04 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016. Žalovaný následne rozhodnutím č. 100063045/2021 z 15.01.2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie správcu dane.

4. Rozdiel v sume DPH za príslušné zdaňovacie obdobie september 2016 bol žalobcovi vyrubený v dôsledku nepriznania práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov, a to za dodanie služieb od dodávateľa - Euro Transport Logistic, s.r.o. (ďalej aj „dodávateľ“) na základe faktúry č. 1509164 zo dňa 15.09.2016 za zabezpečenie logistiky a managementu za mesiac september 2016 s celkovou fakturovanou sumou vo výške 12000,-eur a faktúry č. 300916 zo dňa 30.09.2016 za zabezpečenie logistiky a managementu za mesiac september 2016 s celkovou fakturovanou sumou vo výške 9612,24 eur.

5. Dôvody neuznania práva na odpočet DPH sú v napadnutom rozhodnutí žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane v hlavnej časti vymedzené tak, že správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom z dôvodu podvodného konania v oblasti DPH na predchádzajúcom stupni obchodu - v spoločnosti Euro Transport Logistics, s.r.o., o ktorom žalobca vedel, mohol alebo musel vedieť. Podvodné konanie na predchádzajúcom stupni obchodu - u dodávateľa spočívalo v tom, že tento, aj napriek deklarovanému dodaniu služieb pre žalobcu, si v čase dodania služieb nesplnil daňovú povinnosť a to tým, že za zdaňovacie obdobie september 2016 nepodal daňové priznanie - teda nepriznal a neodviedol daň z vystavených faktúr, pričom žalobca si uplatnil odpočítanie z faktúry vystavenej týmto dodávateľom. Deklarované uskutočnené obchodné transakcie medzi dodávateľom a žalobcom nebolo možné overiť v relevantných dokladoch dodávateľa.

6. Správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie a na základe konania bývalého konateľa dodávateľa, ktorý podal dodatočné daňové priznania k DPH za tie zdaňovacie obdobia, za ktoré bola u žalobcu vykonaná daňová kontrola, a to vo výške, ktorá zodpovedala vyrubenému rozdielu dane, prehodnotil svoj záver vyvođený počas daňovej kontroly, a tak dospel k záveru o podvodnom konaní oblasti DPH, o čom riadne žalobcu informoval vo vyrubovacom konaní a umožnil mu vyjadriť sa k týmto zisteniam a záverom.

7. Vzhľadom na to, že A. B. (bývalý konateľ dodávateľa, pozn.) v podanom dodatočnom daňovom priznaní uviedol konkrétne sumy daňovej povinnosti, ako aj odpočítania dane, je zrejmé, že tieto údaje a doklady k nim musel mať k dispozícii, preto správca dane konštatoval účelovosť vyhotovenej zápisnice o odovzdaní dokumentov novému konateľovi dodávateľa a tým aj nepravdivosť tvrdení A. B. na ústnom pojednávaní dňa 25.01.2019. A. B., ako bývalý konateľ dodávateľa, až po oboznámení sa s kontrolnými zisteniami uvedenými v protokole z daňovej kontroly, ktoré mu dal konateľ žalobcu k dispozícii, podal v mene dodávateľa dodatočné daňové priznania. Na základe uvedeného ich správca dane označil ako účelové s účelom zvrátiť kontrolné zistenia, ktoré boli uvedené v protokole z daňovej kontroly.

8. Správca dane v záujme presného a úplného zistenia skutkového stavu skúmal nielen samotný zdaniteľný obchod, ktorý bol deklarovaný predmetnými faktúrami, ale skúmal aj ekonomickú činnosť dodávateľa a žalobcu komplexne a v súvislostiach, pričom zistené skutočnosti pomohli vytvoriť obraz o spôsobe obchodovania týchto spoločností a možno ich považovať za dôkazy preukazujúce, že žalobca o podvode v oblasti DPH, ku ktorému došlo u jeho dodávateľa vedel, resp. vzhľadom na zistené skutočnosti vedieť mal a mohol a to s poukázaním na to, že jednak žalobca svoju ekonomickú činnosť vykonával prostredníctvom dodávateľov a neštandardne, spolupráca medzi dodávateľom a žalobcom bola dlhodobá, nejednalo sa o náhodilý obchodný prípad a tieto spoločnosti vedeli alebo mohli vedieť o svojej vzájomnej činnosti veľmi dopodrobna, taktiež žalobca realizoval prepravné služby pre spoločnosť Direct Parcel Distribution SK, s.r.o. motorovými vozidlami, ktoré nevladnil, a mal ich prenajaté od českej personálne prepojenej spoločnosti DLPM CZ, s.r.o., ktorá ich tiež nevladnila, ale si ich prenajímala od slovenskej spoločnosti FRAIKIN SLOVAKIA, s.r.o., ktorá spoločnosti DLPM CZ, s.r.o. neudelila súhlas na prenájom tretej osobe a osobami, ktoré s daňovým subjektom nie sú v žiadnom pracovnoprávnom vzťahu, ale v preverovanom období boli zamestnancami dodávateľa, v ktorej bol do 22. mája 2015 konateľom A. C. D.. Je neštandardné vykonávať hlavnú činnosť bez priameho nájomného vzťahu medzi vlastníkom a používateľom motorového vozidla. Aj keď v reťazci FRAIKIN SLOVAKIA, s.r.o. na DLPM CZ, s.r.o. a následne na ETL plus, s.r.o. (žalobca) nikde nefiguruje dodávateľ, práve zamestnanci dodávateľa boli tí, čo bezprostredne tieto motorové vozidlá využívali, a preto nie je namieste konštatovať, že dodávateľ nemal nič spoločné s týmto reťazcom. Za ďalšie zamestnanci dodávateľa, ktorí vykonávali prepravné služby pre žalobcu označili za svoje pracovisko, resp. za miesto, z ktorého uskutočňovali výjazdy, priestory na C. XX E. F., ktoré mal dodávateľ v podnájme od žalobcu, ktorý ale tieto priestory nevladnil, ale mal ich prenajaté od českej personálne prepojenej spoločnosti DLPM CZ, s.r.o., ktorá ich taktiež nevladnila, ale ich mala prenajaté od slovenskej spoločnosti PRESREAL, s.r.o.,

ktorá spoločnosti DLPM CZ, s.r.o, neudelila písomný súhlas na ďalšie prenajímanie tejto nehnuteľnosti. Do 22.05.2015 bol konateľom dodávateľa A. C. D. - súčasný konateľ žalobcu. Činnosti dodávateľa a žalobcu sa do 22.05.2015 zhodovali, po odchode A. C. D. sa dodávateľ, podľa A. B., zaoberal taktiež hlavne dopravou a dopravnou logistikou. A. B. a A. C. D. sa poznali a je zrejmé, že boli v kontakte aj v čase výkonu daňovej kontroly u žalobcu, čo nepopiera ani žalobca a o čom svedčí aj konanie A. B. vo vyrubovacom konaní. Žalobca k daňovej kontrole predložil správcovi dane rôzne zmluvy, ktorými mal ošetrované jednotlivé obchodné vzťahy, avšak písomnú zmluvu s dodávateľom, ktorej predmetom by bolo zabezpečenie logistiky a prepravy, správcovi dane nepredložil. A. B. uviedol, že písomné zmluvy s predmetom zabezpečenia logistiky a prepravy určite mali, ale neboli predložené ani A. B., ani G. B..

9. Žalobca na výzvu správcu dane, ktorým žiadal podanie vysvetlenia, akým spôsobom boli evidované prepravné výkony, nereagoval a teda nepreukázal, že suma uvedená na preverovaných faktúrach je tá, ktorá zodpovedá rozsahu služieb fakturovaných dodávateľom. A. B. uviedol, že zvláštna evidencia ohľadom činnosti zamestnancov sa nerobila a využívala sa tiež elektronická evidencia, ale k uvedenému tvrdeniu nebol predložený žiadny dôkaz. Žalovaný zistil, že predmetné faktúry nie sú špecifikované, neobsahujú presný rozsah služieb, ktoré mali byť žalobcovi dodané. Faktúry, ktoré boli správcovi dane predložené žalobcom, neobsahovali ani žiadne prílohy ako napríklad súpis, objednávky, či elektronickú evidenciu, teda neumožňovali kontrolu a bližšiu identifikáciu povahy, rozsahu a druhu skutočne poskytnutých služieb. Preverované faktúry neobsahovali ani na žiadnu zmluvu, z ktorej by bol zrejmý rozsah dodávaných služieb, a teda neboli vyhotovené v súlade s § 74 ods. 1 písm. f) zákona č. 222/2004 Z. z..

10. Žalovaný ďalej zistil, že v účtovníctve žalobcu sa nachádzajú faktúry za nákup uniforiem, k čomu žalobca uviedol, že tieto boli nakúpené pre zamestnancov dodávateľa, pričom nie je zrejmé, z akého dôvodu tento nakupoval pracovné oblečenie osobám, ktoré neboli jeho zamestnancami. Dodávateľ žalobcu, u ktorého bola vykonaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobia rokov 2014, teda za obdobia, v ktorej bol jej konateľom A. C. D., ani k tejto daňovej kontrole nepredložil svoje účtovníctvo. A. C. D. tvrdil, že ho odovzdal novému konateľovi A. B., ten ho však správcovi dane, ani napriek opakovaným požiadavkám a výzvam nepredložil. Skutočnosť, že A. C. D. sa s A. B. pozná dlhšiu dobu a že žalobca mal, resp. musel mať vedomosť o spôsobe, akým A. B. napĺňa definičné znaky pojmu podnikanie, vyplýva aj zo zistení vyplývajúcich z protokolu č. 103179408/2016 zo dňa 19. mája 2016, ktorý je súčasťou úradného záznamu č. 100003723/2019 zo dňa 2. januára 2019. Dodávateľ, za ktorého v tom čase konal A. C. D. si uplatnil odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti Boretto, s.r.o. a NRG Trade s.r.o.. Tieto spoločnosti mali podľa vyjadrenia A. C. D. dodať dodávateľovi služby - manažment dopravy a skladovania, pričom za obe spoločnosti mal komunikovať A. C. D. s A. B.. A. B. nebol štatutárnym orgánom uvedených spoločností, tým mala byť H. I., ktorá nevedela nič o činnosti týchto spoločností a uviedla, že nikomu neudelila splnomocnenie. A. B. uviedol, že mal plnú moc na zastupovanie týchto spoločností, ktoré zastupoval od začiatku roka 2014 do 1. júna 2015, ale len v rámci agendy zamestnancov, ktorí potom prešli pod spoločnosť dodávateľa. Osoby, ktoré mali byť zamestnancami spoločnosti Boretto, s.r.o. uviedli, že spoločnosti Boretto, s.r.o. ani spoločnosť dodávateľa nepoznajú, nepracovali v týchto spoločnostiach, pracovali ako kuriéri na dohodu a ohľadom práce s nimi jednal A. C. D.. Žalobca v súvislosti s dodávateľom nepreukázal správcovi dane prijatie žiadnych preventívnych opatrení (napr. so svojím dodávateľom neuzatvoril písomnú zmluvu) a zbavuje sa zodpovednosti neopodstatneným poukazovaním na zoznamy finančnej správy, v ktorých táto spoločnosť nebola zverejnená.

11. Žalobca nekonal dostatočne obozretne a s odbornou starostlivosťou, napriek tomu, že okrem overenia dodávateľa na blackliste firiem, ako to uvádza vo vyjadrení k protokolu, mal ďalšie možnosti na preverenie si svojho obchodného partnera - dodávateľa. Poznal jeho činnosť, v ktorej sám pokračoval v kontrolovanom daňovom subjekte, prenajímal mu skladovacie priestory, poznal a bol v kontakte s konateľom A. B., ktorý bol ako konateľ jeho nástupcom u dodávateľa a ktorý mu mohol podať relevantné informácie ohľadom priznania a odvedenia dane. Obchodných partnerov si vyberá daňový subjekt, ktorý je povinný v akomkoľvek prípade, v každej situácii, mať dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu nároku v zmysle daňových zákonov. Zákonnú ochranu požíva poctivý obchodný styk, ktorý vyžaduje, aby štatutárny orgán mal vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými napĺňa znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch v spolupráci, s ktorými tak činí. Skutočnosť, že dodávateľ nepredložil účtovníctvo, že jeho bývalý konateľ poskytoval správcovi dane vágne, ďalej neoveriteľné, resp. zavádzajúce vyjadrenia, že na jednej strane tvrdil, že účtovníctvom spoločnosti,

ktorej bol konateľom už nedisponuje, ale na druhej strane účelovo predkladal doklady, že súčasný konateľ je nekontaktný, nemôžu byť podkladom pre poskytovanie úľav daňovému subjektu spočívajúcich v obmedzení povinnosti riadne preukázať všetky podklady pre preukázanie správneho uplatneného odpočítania dane.

## II. Správna žaloba

12. Správnu žalobou doručenou dňa 06.04.2021 pôvodne Krajskému súdu v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia ako aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia a priznania nároku na náhradu trov konania.

13. V správnej žalobe pre konanie relevantné žalobca namietal to, že správca dane porušil povinnosti podľa § 24 ods. 2 zákona o správe daní a to dbať, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a porušil aj svoju povinnosť vyhodnotiť v protokole o daňovej kontrole dôkazy a to podľa § 47 písm. h) Daňového poriadku. Mal za to, že ak bola daňová kontrola vykonaná v rozpore so zákonom, sú všetky právne akty vydané v rámci predmetnej daňovej kontroly ako aj všetky úkony nezákonné, a takto vykoná daňovú kontrolu by bolo možné len vykonaním celej daňovej kontroly od jej začatia vo veci zákonným spôsobom a v zákonnej lehote, pretože platí zásada, že z bezpráva právo nevzniká.

14. Ďalej žalobca namietal, že správca dane mal daňovú kontrolu, v ktorej priebehu došlo k nezákonnému stavu zastaviť a po splnení zákonom stanovených podmienok, ak to považoval za potrebné, začať vo veci novú daňovú kontrolu. Žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti daňového konania vychádzajúc z § 74 ods. 2 Daňového poriadku, keď na námietky žalobcu v odvolaní nereflektoval, resp. sa k nim vyjadril len okrajovo a bez výhrad prijal postup a argumenty správcu dane. Vzniká dôvodné podozrenie, že orgánom, ktorý nezákonne koordinuje celý postup desiatok kontrol je žalovaný a práve táto nezákonná koordinácia vedie k tomu, že rozhodnutia žalovaného vo všetkých prípadoch obsahujú len formálnu časť odôvodnenia, keďže žalovaný už „koordinoval“ daňovú kontrolu aj vyrubovacie konanie a úvahy a závery správcu dane sú vlastne úvahy a závery žalovaného.

15. Žalobca mal za to, že napadnuté rozhodnutie bolo vydané bez odstránenia pochybností a bez úvah o dôkazoch, ktoré preukazujú tvrdenia žalobcu a v dôsledku toho je nepreskúmateľné a arbitrárne. Činnosť žalovaného je zmätočná a nesúrodá, keď na jednej strane rozhodnutím č. 100747422/2020 zo dňa 03.04.2020 zrušil rozhodnutie správcu dane č. 102754660/2019, avšak na strane druhej v zásade obsahovo totožné prvostupňové rozhodnutie správcu dane ako správne potvrdil.

16. Žalobca v ďalšej právne relevantnej argumentácii namietal, že správne orgány sa nesprávne a nedostatočne vysporiadali so skutkovými okolnosťami a právnou úpravou týkajúcimi sa účasti dodávateľa v obchodnom reťazci, na základe čoho aj ich záver o podvodnom konaní v oblasti DPH je nesprávny. Žalobca mal za to, že správca dane ako aj žalovaný porušili zásadu voľného hodnotenia dôkazov. Správca dane v priebehu daňovej kontroly hrubo porušil právo žalobcu, keď mu neumožnil účasť na výsluchu svedka p. A. B. a neumožnil mu klásť tomuto svedkovi otázky, pričom výsluchom tohto svedka by sa dala odstrániť pochybnosť, na ktorej správca dane založil svoj záver o neuznaní daňovej výhody. Žalobca nesúhlasil s tvrdením správcu dane, že výpoveď bývalého konateľa dodávateľa p. A. B. je všeobecná, keďže tento svedok vypovedal so značným časovým odstupom od skutočností, ktoré boli relevantné a navyiac už nebol konateľom dodávateľa v čase jeho výpovede, pričom tieto skutočnosti správne orgány vôbec nebrali v úvahu, keď vyhodnotili výpoveď svedka ako všeobecnú.

17. Spornými skutočnosťami boli nepodanie daňového priznania dodávateľom ako aj zistená nekontaktnosť nového konateľa p. G. B., pričom ide o skutočnosti, ktoré sa netýkajú priamo žalobcu, a teda nemôžu byť na jeho ťarchu. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného zároveň nie je úplne zrejmé, či správca dane a žalovaný vlastne uznali dodávky služieb žalobcovi od jeho dodávateľa alebo nie, keď v jednej časti napadnutého rozhodnutia v rozmedzí strán 8 a 9 sa uvádza, že správca dane konštatoval, že nepovažoval za preukázané, že dodávateľ skutočne fakturované služby dodal žalobcovi tak, ako je deklarované preverovanými faktúrami, pričom na strane 20 už konštatuje, že správca dane nespochybnil vykonanie fakturovaných služieb, avšak dôvodom neuznania odpočítania dane bolo zistenie, že zdaniteľné obchody uskutočnené medzi dodávateľom a žalobcom v predmetnom zdaňovacom období

boli poznačené podvodom v oblasti DPH, v dôsledku čoho sú napadnuté rozhodnutia ako aj postup správnych orgánov nejasný, zmätočný a vnútorne rozporný a tým aj prirodzene nezákonný.

18. V rozhodnutí žalovaného absentuje akákoľvek úvaha o tom, či a akým spôsobom sa mal nesprávať obozretne podľa smernice Rady 2006/112 ES. S poukazanom na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-439/04 a C-440/04 vo veci Kittel a Recolta Recycling zodpovednosť daňových subjektov za neodvedenú daň ich obchodnými partnermi možno aplikovať výlučne v prípade preukázania toho, že daňový subjekt sa zúčastnil podvodu s DPH, resp. vedel alebo vedieť musel, že sa ho zúčastňuje, pričom dôkazné bremeno nesie správca dane. V danom prípade nebolo preukázané ani to, či došlo k podvodu a už vôbec nie vedomosť žalobcu o takomto konaní. Personálne prepojenie žalobcu s ostatnými spoločnosťami, ktoré sa zúčastnili obchodovania v predmetnom obchodnom reťazci samo o sebe nenasvedčuje, že tieto subjekty boli do obchodných vzťahov umelo včlenené a taktiež nepostačuje ani konštatovanie správneho orgánu o podozrivom konaní osôb konajúcich za dodávateľa žalobcu v súvislosti s plnením si ich povinností voči správcovi dane. Žalobca mal aj za to, že žalovaný ako aj správca dane okrem iného porušili aj článok 2 ods. 2 Ústavy slovenskej republiky, § 3 ods. 1 ods. 3 a 63 ods. 5 Daňového poriadku.

### III. Vyjadrenie žalovaného, replika, duplika

19. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 21.09.2024 k správnej žalobe zotrval na správnosti napadnutého rozhodnutia a nad rámec dôvodov obsiahnutých v napadnutom rozhodnutí v reakcii na námietku nezákonnej daňovej kontroly uviedol, že z obsahu predmetnej žaloby nie je zrejmé, v čom konkrétne žalobca vidí nezákonnosť, keď daňová kontrola bola zákonným spôsobom začatá, vykonaná a zákonným spôsobom, a teda riadnym doručením protokolu s výzvou na vyjadrenie sa bola aj ukončená. Za nedôvodné považuje žalovaný aj žalobné dôvody týkajúce sa porušenia zásady dvojínštančnosti konania. V tejto súvislosti zdôraznil, že do pôsobnosti Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky nepatrí koordinácia daňových kontrol. Žalovaný pritom v súlade s § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie a konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní a v žalobou napadnutom rozhodnutí sa dôkladne zaoberal a vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní.

20. Žalovaný ďalej poukázal aj na to, že žalobca resp. jeho konateľ A. C. D. sa vypočutia svedka A. B., na základe opakovane zasielaných upovedomení o vypočutí svedka, dňa 25.01.2019 zúčastnil a bolo mu umožnené klásť tomuto svedkovi otázky. Zo spísanej zápisnice o ústnom pojednávaní je zrejmé, že túto možnosť aj využil. Za nepravdivé považoval žalovaný aj tvrdenie žalobcu, že predložil všetky dôkazy a že zo strany správcu dane mu nebola vytýkaná žiadna skutočnosť a nebol vyzvaný na predloženie iných dokladov. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na to, že žalobca na riadne doručenú výzvu, ktorá mu bola doručená 22.01.2019 nereagoval, požadované doklady nepredložil, vysvetlenia nepodal, sporné skutočnosti neozrejmil, čím neodstránil pochybnosti správcu dane. O pochybnostiach správcu dane bol žalobca informovaný, preto za nepravdivé považuje žalovaný aj tvrdenie žalobcu, že nemohol predpokladať negatívny záver daňovej kontroly. K žalobnému dôvodu, že napadnuté rozhodnutie a rozhodnutie správcu dane je ohľadne otázky, či vlastne boli uznané dodávky služieb od dodávateľa, nejasné, zmätočné, vnútorne rozporné a tým prirodzene nezákonné, žalovaný poukázal na to, že z výrokovej časti rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že žalobcovi bol za zdaňovacie obdobie september 2016 vyrubený rozdiel dane a z jeho odôvodnenia jednoznačný a zrejмый aj dôvod tohto vyrubenia. Z napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že na základe skutočností, ktoré vyšli najavo až vo vyrubovacom konaní, došlo k zmene právnej argumentácie správcu dane, pričom zmenu dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane tento dôsledne odôvodnil. Preto aj tento žalobný dôvod žalovaný považoval za neopodstatnený.

21. V reakcii na žalobný dôvod podľa ktorého, nie je zrejmé, z akého dôvodu bolo za zdaňovacie obdobia september 2015, december 2015 a čiastočne aj za zdaňovacie obdobie jún 2015 priznané žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa, keď podľa žalobcu skutkový stav bol totožný so sporným obdobím, žalovaný poukázal na to, že dodávateľ žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie podal daňové priznania k DPH, ktorými deklaroval vykonávanie ekonomickej činnosti a dodanie tovarov a služieb žalobcovi, teda obchody so žalobcom priznal a odvedol z nich daň. K samotným skutkovým a právnym záverom obsiahnutým v napadnutom rozhodnutí žalovaný zrekapituloval skutočnosti, ktoré tvoria samotný obsah napadnutého rozhodnutia a navrhol, aby správny súd žalobu zamietol a žiadnemu z účastníkov konania nepriznal nárok na náhradu trov konania.

22. Žalobca následne v replike z 14.11.2021 zdôraznil, že jednotlivé dôvody nezákonnosti výkonu daňovej kontroly a následných vydaných rozhodnutí je dostatočne jasne uvedené v rámci celého obsahu podanej žaloby. Žalobca zotrval na všetkých žalobných dôvodoch a žalobnom návrhu a poukázal na to, že je spoločnosťou dlhodobo vykonávajúcou podnikateľskú činnosť, ktorá má na výkon podnikateľskej činnosti oprávnenia, riadne si plní daňové povinnosti a je spoločnosťou kontaktnou. Nie je pochyb o tom, že žalobca fakturované služby riadne dodal svojim odberateľom a z vystavených faktúr odviezol daň. V rámci daňového konania predložil k uvedeným skutočnostiam vyčerpávajúce dôkazy. Žiadna z uvedených skutočností nebola spochybnená ani daňovými úradmi. Ďalej poukázal na to, že bolo zistené, že dodávateľ žalobcu za zdaňovacie obdobia jún, september a december 2015 podala daňové priznanie k DPH, ktorými deklarovala vykonávanie ekonomickej činnosti a dodanie tovarov a služieb žalobcovi, obchody so žalobcom priznala a odviekla z nich daň. Z tohto vyplýva, že jedinou rozdielovou skutočnosťou je splnenie si vlastnej daňovej povinnosti zo strany dodávateľa žalobcu.

23. Následne na riadne doručenú repliku žalobcu už žalovaný duplikou nereagoval.

#### IV. Konanie na správnom súde

24. Podľa § 3 odsek 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva od 01.06.2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Krajskému súdu v Košiciach a bola jej pridelená sp. zn. 6S/36/2021. Od 01.06.2023 je na konanie v tejto veci príslušný Správny súd v Košiciach, vec bola náhodným výberom pridelená senátu 2S a je vedená pod sp. zn. KE-6S/36/2021.

25. Správny súd v Košiciach ako vecne a miestne príslušný súd po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu žalovaného orgánu verejnej správy preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj priebeh administratívneho konania predchádzajúcemu jeho vydaniu, vychádzajúc zo stavu, ktorý existoval v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „SSP“)), postupom podľa § 107 ods. 1 SSP vec prejednal na pojednávaní dňa 26.11.2024, a tým, že nariadeného pojednávania sa nikto nezúčastnil, a dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná a že je daný dôvod pre zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa ustanovenia § 191 ods.1 písm. c) a e) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP ako aj prvostupňového správneho orgánu a je potrebné vec vrátiť na nové konanie a rozhodnutie prvostupňovému správne mu orgánu.

26. Vzhľadom na uvedené správny súd postupom podľa § 137 ods. 3 Správneho súdneho poriadku dňa 26.11.2024 vyhlásil rozsudok vyvesením skráteného písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli súdu.

27. Právny zástupca žalobcu sa nariadeného pojednávania nezúčastnil s tým, že svoju neprítomnosť ospravedlnil dňa 25.11.2024 o 20.59 hod. z dôvodu kolízie úkonov a žiadal, aby súd vec prejednal a rozhodol bez prítomnosti žalobcu.

28. Žalovaný svoju neúčast' na pojednávaní vopred ospravedlnil dňa 19.11.2024, a to z dôvodu dlhodobo plánovaných pracovných činností, na ktorých je účasť povereného zamestnanca nevyhnutná a žiadal o odročenie pojednávania, aby súd pojednával v prítomnosti zástupcu žalobcu.

29. Správny súd následne žalovaného bezodkladne telefonicky upovedomil, že nariadené pojednávanie sa v nariadenom termíne dňa 26.11.2024 uskutoční, pričom toto oznámenie zobral zástupca žalovaného na vedomie. K tomu súd uvádza, že z ospravedlnenia nevzhladol zákonné dôvody na odročenie pojednávania, nakoľko pojednávanie možno odročiť len z dôležitých dôvodov, pričom z ospravedlnenia žalovaného takéto dôvody nevzhladol vychádzajúc z § 114 a 115 SSP v spojení a s postupom analogicky podľa § 183 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (ďalej aj „CSP“), nakoľko súd vyhodnotil dôvod na odročenie pojednávania ako nie dôležitý a zo strany žalovaného ničím nepreukázaný do dňa pojednávania vo veci.

## V. Relevantná právna úprava

30. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

31. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu, b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok, c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strieť konanie alebo stav, d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

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

33. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

34. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

35. Podľa § 51 ods. 1 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.

36. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku 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.

37. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

38. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku 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.

## VI. Právny názor správneho súdu

39. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného č. 100063045/2021 zo dňa 15.01.2021, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu č. 101478348/2020 zo dňa 28.09.2020 o určení rozdielu na dani z pridanej hodnoty vo výške 3602,04 eur za zdaňovacie obdobie september 2016 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku.

40. Daň z pridanej hodnoty upravená zákonom o DPH je harmonizovanou daňou a je súčasťou právneho rámca spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty je upravený prameňmi práva Európskej únie predovšetkým Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“). Z uvedeného dôvodu k aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu,

a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdnym dvorom Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“).

41. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má v zásade dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správca dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

42. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ aj kasačného súdu obmedzené len v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva. V nadväznosti na to je odlišná situácia aj pri znášaní dôkazného bremena. Kým pri preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok je nositeľom dôkazného bremena primárne daňový subjekt, v prípade daňového podvodu či zneužití práva znáša dôkazné bremeno správca dane.

43. Danosť dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH pre zneužitie práva ako aj pre daňový podvod, v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Pritom zneužitie práva a daňový podvod predpokladajú naplnenie odlišných skutočností, ktorých skúmanie v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ podlieha odlišným testom. Teda vyššie označené tri dôvody pre obmedzenie práva na odpočítanie DPH predpokladajú preukázanie skutočností, ktoré sú pri jednotlivých dôvodoch odlišné, a v zásade je vylúčené, aby mohol byť splnený ktorýkoľvek z uvedených troch dôvodov obmedzenia práva na odpočítanie DPH súčasne s iným dôvodom.

44. Správny súd sa tak mal za to, že na najprv bude nevyhnutné sa vysporiadať s námietkou žalobcu, v zmysle ktorej z napadnutého rozhodnutia žalovaného v kontexte prvostupňového rozhodnutia nie je podľa žalobcu zrejmé, či mu správne orgány odmietli priznať odpočítanie DPH v dôsledku nesplnenia hmotnoprávnych podmienok alebo v dôsledku jeho účasti na zdaniteľných obchodoch, ktoré boli poznačené podvodom v oblasti DPH.

45. Z napadnutého rozhodnutia, ako aj z prvostupňového rozhodnutia jednoznačne vyplýva, že správca dane svoj pôvodný záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, ktorý bol vyjadrený v protokole z daňovej kontroly, ktorý bol založený na tom, že nebolo preukázané, že dodávateľ skutočne predmetné služby dodal žalobcovi tak, ako bolo deklarované predloženými faktúrami. Následne až vo vyrubovacom konaní na základe zistených skutočností prehodnotil a dospel k záveru o podvodnom konaní v oblasti DPH na predchádzajúcom stupni obchodu a teda u priameho dodávateľa, o ktorom žalobca podľa názoru správnych orgánov vedel, mohol vedieť alebo musel vedieť. Správne orgány k uvedenému uviedli, že o tejto skutočnosti a o týchto záveroch žalobcu informovali, pričom žalobca sa mal možnosť k týmto zisteniam a záverom vyjadriť, čo napokon ani v podanej žalobe žalobca žiadnym spôsobom nenamietal.

46. Vzhľadom na uvedené správny súd pristúpil k vysporiadaniu sa s námietkami žalobcu, ktorými rozporoval záver správnych orgánov o jeho nepriamej účasti na podvodnom konaní v oblasti DPH, keď v podanej žalobe namietal, že pri dojednávani a realizácii služieb s dodávateľom vyvinul maximálnu opatrnosť a v konaní preukázal, že nemal resp. nemohol mať vedomosť o prípadnom podvodnom konaní jeho dodávateľa a taktiež namietal, že v konaní nebolo správcom dane preukázané ani to, že k podvodu došlo.

47. Rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ v tejto oblasti podvodom na DPH označuje najmä situácie, v ktorých jeden z účastníkov neodvedie štátnej pokladnici vybranú daň a ďalší si ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom harmonizovanej úpravy, pretože uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam (rozsudky z 12.01.2006 v spojených veciach Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidácii) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, Zb. rozh. s. I-483 (ďalej len „vec Optigen“), zo 06.07.2006 v spojených veciach Axel Kittel proti Belgickému štátu a Belgický štát proti Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04, Zb. rozh. s. I-6161), a z 21.06.2012 v spojených veciach Mahageben kft a F. J., C-80/11 a C-142/11). Za takého stavu je potom z hľadiska posúdenia nároku na odpočet dane rozhodné posúdenie všetkých objektívnych okolností vykazanej transakcie.

48. Okrem objektívnych okolností je potrebné posúdiť aj subjektívnu stránku konania, teda vedomosť subjektu uplatňujúceho odpočet dane o daňovom podvode. Vo veci Optigen je zdôraznené, že nárok na odpočet dane nemôže byť dotknutý tým, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená skutočnosťami, o ktorých platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Zavedenie systému zodpovednosti bez zavinenia by totiž prekračovalo rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu platieb do verejného rozpočtu (porov. rozsudky z 11. 5. 2006 vo veci Federation of Technological Industries a i., C-384/04, bod 32, ako aj z 21.02.2008 vo veci Netto Supermarkt, C-271/06).

49. Z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel možno vyvodiť kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku) na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na právo na odpočítanie dane. Axel Kittel test pozostáva zo štyroch podmienok, pričom nesplnenie akejkoľvek z týchto podmienok znamená, že neboli splnené podmienky na odmietnutie nároku na odpočet. Prvou podmienkou testu je existencia daňovej straty ku dňu rozhodovania. Druhou podmienkou Axel Kittel testu je, že preukázaná existencia daňovej straty podľa prvej podmienky testu bola dôsledkom podvodného konania. Pre splnenie tretej podmienky Axel Kittel testu je rozhodné, či podvodné konanie, teda druhá podmienka, v dôsledku ktorého vznikla daňová strata alebo únik, teda prvá podmienka, bolo spojené s obchodnými transakciami daňového subjektu. V neposlednom rade podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu je potrebné preukázať, či daňový subjekt vedel alebo pri vynaložení náležitej opatrnosti mohol vedieť o spojení podvodného konania s jeho obchodnými transakciami, teda s treťou podmienkou.

50. V skúmanom prípade v zmysle vyššie uvedeného zaťažovalo dôkazné bremeno práve správcu dane, keď tento bol povinný preukázať, že išlo o daňový podvod a že žalobca mohol predpokladať svoju účasť na daňovom podvode.

51. Pokiaľ ide o objektívny test správny súd konštatuje, že v predmetnej veci nie je sporné, že v obchodnom reťazci došlo k daňovému úniku a to na strane priameho dodávateľa žalobcu, keď daň nebola touto spoločnosťou zaplatená ani po podaní dodatočného daňového priznania dodávateľom.

52. Spornou v okolnostiach danej veci tak bola tá časť objektívneho testu, ktorá spočíva v preukázaní, že nezaplatenie dane priamym dodávateľom a následné uplatnenie odpočtom DPH na strane žalobcu sa uskutočnilo za účelom získania zvýhodnenia, teda spornou bola existencia takých objektívnych skutočností, ktoré by vo svojom súhrne nasvedčovali tomu, že k úniku na daní na jednej strane a získaniu daňovej výhody na druhej strane došlo v dôsledku podvodného konania, nakoľko samotný zistený únik na dani bez ďalšieho nezakladá záver, že išlo o daňový podvod. Sporným ostalo aj preukázanie vedomosti žalobcu na prípadnom podvodnom konaní jeho dodávateľa a to aspoň na úrovni jeho nevedomej neobstaranosti.

53. Vo vzťahu k existencii podvodu finančné orgány musia vysvetliť, v čom bola podstata daňového podvodu, a to uvedením skutkových okolností, z ktorých je možné v ich súhrne ustáliť, že v konkrétnej veci išlo o daňový podvod. Nie je povinnosťou správcu dane preukázať akým spôsobom a konkrétne ktorým dodávateľom v reťazci bol spáchaný podvod, avšak musí byť jasne a určite vymedzené v akých skutkových okolnostiach daňový podvod spočíval. Pre preukázanie daňového podvodu je pritom typická absencia priamych dôkazov o podvodnom konaní, pretože práve podvodné konanie je postupom subjektov v obchodnom reťazci zastierané, a o podvode preto môžu svedčiť nepriame dôkazy a skutočnosti, a to vo svojom súhrne, hoci samy osebe podvodné nie sú a umožňujú aj iný výklad. Inak povedané neštandardné okolnosti svedčiace o tom, že obchodná transakcia je postihnutá

podvodom nie sú samy osebe protizákonné (s výnimkou nepodania daňového priznania a neplatenia dane) avšak o daňovom podvode môžu svedčiť vo svojom súhrne. Až následne, ak správca dane takto preukáže, že k daňovému podvodu vôbec došlo je namieste skúmať subjektívnu stránku účasti konkrétneho daňového subjektu na daňovom podvode. Teda neštandardné okolnosti svedčiace o daňovom podvode sú zisťované bez vzťahu ku daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje odpočet dane a skutočnosť či tento daňový subjekt o podvode vedel alebo mal vedieť je pre zistenie/ preukázanie daňového podvodu nepodstatné. Vedomostná zložka účasti daňového subjektu na daňovom podvode je až nasledujúcim krokom, a pokiaľ by samotný podvod nebol preukázaný otázka vedomosti o ňom sa stáva bezpredmetnou.

54. Osobitosťou danej veci je, že k úniku na dani došlo v priamom obchodnom vzťahu medzi dodávateľom a žalobcom, bez účasti iných subjektov v tomto obchodnom vzťahu. V dôsledku uvedeného skutočnosti, ktorými finančné orgány dôvodili samotné podvodné konanie ako aj naplnenie vedomostnej zložky účasti žalobcu na ňom sa prelínajú a vykazujú istú totožnosť. Preto ich aj správny súd posudzoval v súhrne vo vzťahu k obojmu sporným podmienkam objektívneho testu daňového podvodu.

55. V danom prípade finančné orgány vymedzili skutkové okolnosti podľa nich svedčiace o daňovom podvode podnikaním žalobcu neštandardným spôsobom, personálnym prepojením žalobcu a jeho dodávateľa, a správaním sa bývalého konateľa dodávateľa vo vyrubovacom konaní o. i. podaním dodatočného daňového priznania za dodávateľa na základe údajov poskytnutých mu žalobcom. Skutkové okolnosti vymedzené finančnými orgánmi však podľa názoru správneho súdu vo svojom súhrne neboli spôsobilé odôvodniť záver, že v posudzovanej veci došlo k daňovému podvodu a vedomosti žalobcu na prípadnom podvodnom konaní aspoň na úrovni jeho nevedomej neobstaranosti.

56. Správne orgány v preskúvanom prípade ustálili, že služby boli reálne (materiálne) uskutočnené a následne v napadnutých rozhodnutiach vyčítali žalobcovi, že nepostupoval s dostatočnou mierou obozretnosti a opatrnosti, pretože si riadne nepreveril svojho priameho dodávateľa. Správne orgány vo všeobecnej rovine konštatovali, že žalobca spolupracoval s priamym dodávateľom za neštandardných podmienok, pričom podľa ich záveru „poznal ako jeho priamy dodávateľ naplnia definičné znaky pojmu podnikanie“. V tomto kontexte správny súd podotýka, že pokiaľ správca dane dospel k takémuto záveru musí to byť on, kto v daňovom konaní preukáže právne významnú okolnosť umožňujúcu uskutočniť záver, o ktorom nebudú rozumné pochybnosti, že došlo k daňovému podvodu a žalobca vedel alebo musel vedieť, že uplatnenie nároku na odpočítanie DPH je súčasťou podvodného konania spáchaného jeho priamym dodávateľom.

57. V preskúvanom prípade založili správne orgány svoje závery o naplnení podvodného konania a subjektívnej stránky konania okrem iného aj na zistení, že žalobca vykonával podnikateľskú činnosť neštandardne, pričom táto neštandardnosť mala podľa správnych orgánov spočívať aj v tom, že na výkon podnikateľskej činnosti využíval motorové vozidlá, ktoré nevlastnil (žalobca ako dodávateľ, pozn.). V tejto súvislosti správne orgány uzavreli, že je neštandardné vykonávať hlavnú činnosť bez priameho nájomného vzťahu medzi vlastníkom a používateľom motorového vozidla, keď ani spoločnosť, od ktorej si žalobca prenajímal vozidlá nebola ich vlastníkom. V kontexte týchto skutočností správny súd uvádza, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia ale už nevyplýva, ako sa tento aspekt podnájomného vzťahu k motorovým vozidlám kauzálny prepája s problematikou možného podvodného konania dodávateľa žalobcu a vedomostnej zložky žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľa. Označená myšlienková konštrukcia žalovaného je v tomto smere orientovaná na niektoré prvky podnikateľskej činnosti žalobcu vystupujúceho v pozícii dodávateľa služieb pre svojich odberateľov ale nič nevypovedá o vzťahu medzi žalobcom a jeho dodávateľom, ktorého konanie má vykazovať znaky daňového podvodu. Navyše je potrebné uviesť, že žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia neštandardnosť uzatvárania podnájomných vzťahov k motorovým vozidlám slúžiacim na prepravu tovarov iba konštatuje, ale ničím bližšie neozrejmuje. Zároveň je potrebné dodať, že samotná členitosť štruktúry obchodov medzi žalobcom a jeho dodávateľom a žalobcom a jeho odberateľmi tak, ako bola vymedzená správcou dane, nebola v okolnostiach danej veci spôsobilá sama osebe ani v súhrne s ostatnými skutočnosťami indikovať, že by išlo o štruktúru neštandardnú či ekonomicky neopodstatnenú a vytvorenú za účelom podvodného konania.

58. Pokiaľ správne orgány poukazovali na komunikáciu konateľov a na to, že sa títo osobne poznali, že činnosti dodávateľa a žalobcu sa do 22.05.2015 zhodovali a o svojej činnosti dopodrobna vedeli,

tak ani tieto čiastkové závery neumožňujú bez ďalšieho prijať záver, že by žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastnil na daňovom podvode. Práve týmto je možné prijať aj opačný záver, že takto popísané aspekty ich vzájomného vzťahu môžu na tom istom stupni pravdepodobnosti signalizovať, že žalobca postupoval primerane obozretne, keď obchodoval so svojim dodávateľom, o poctivosti a spoľahlivosti ktorého bol dlhodobo presvedčený, a ktorého činnosť aj dobre poznal. V tejto súvislosti nie je bez významu, že v okolnostiach danej veci nebolo zistené a ani nič neindikovalo, že by ich minulé obchodná činnosť viedla k podvodnému alebo zneužívajúcemu konaniu, prípadne, že boli súčasťou reťazca, v ktorom došlo k podvodnému úniku na dani a to bez ohľadu na skutočnosť, že v prípade výkonu daňovej kontroly u dodávateľa za rok 2014 (keď konateľom dodávateľa bol súčasný konateľ žalobcu) došlo k určitým personálnym zmenám a určitým pochybnostiam ohľadom predkladania účtovných dokladov. Z pohľadu súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia je však podstatné, že žalovaný tieto skutočnosti už ďalej v napadnutom rozhodnutí nerozvinul a neprepojil tak, aby z nich bol zrejmý ucelený obraz o naplnení tvrdeného podvodného konania. Nakoľko len samotné zistenie určitého kvalitatívneho stupňa obchodného vzťahu v podobe personálnych väzieb medzi dodávateľom a odberateľom bez ďalšieho neumožňuje prijať záver o daňovom podvode a naplnení vedomostnej zložky daňového subjektu o prípadnom podvodnom konaní jeho dodávateľa. Osobná známosť, prípadne aj čiastočná personálna previazanosť môžu síce vytvárať priestor na takýto predpoklad, ale rovnako tak môžu byť východiskom obozretného správania sa daňového subjektu, keďže má záujem obchodovať len so subjektami, ktoré dlhodobo pozná a o spoľahlivosti, ktorých je na základe svojej predchádzajúcej skúsenosti dlhodobo presvedčený.

59. K okolnostiam dodatočného podania daňového priznania dodávateľom, ktoré správne orgány označil ako účelové konanie svedčiace o daňovom podvode, správny súd uvádza, že ak daňový subjekt zistí, že daň má byť vyššia alebo nadmerný odpočet nižší, alebo nárok na vrátenie dane nižší, ako je uvedené v podanom daňovom priznaní, je povinný podať správcovi dane dodatočné daňové priznanie do konca mesiaca nasledujúceho po tomto zistení s uvedením obdobia, ktorého sa dodatočné daňové priznanie týka v zmysle § 16 ods. 2 Daňového poriadku. Pokiaľ teda žalobca zistil, že jeho priamy dodávateľ nepriznal zo sporných obchodov daň a túto neodviedol, bolo nepochybne v jeho záujme kontaktovať ho za týmto účelom, čo aj urobil. Vzhľadom na uvedené sa javí ako neobhájiteľný a zmätočný záver finančných orgánov, keď podaním dodatočného daňového priznania dodávateľom v priebehu vyrubovacieho konania resp. iniciatívou žalobcu vo vzťahu k jeho dodávateľovi k usporiadaniu si svojich daňových povinností, spätne dôvodí preukázanie podvodného konania a účasti žalobcu na ňom, tým že došlo k naplneniu hypotézy právnej normy zo strany dodávateľa žalobcu.

60. Správny súd konštatuje, že v preskúmanom prípade správne orgány v zmysle vyššie uvedeného nepreukázali, že boli splnené podmienky pre odopretie odpočtu DPH a vyrubenie rozdielu na DPH z dôvodu účasti žalobcu na podvodnom konaní v oblasti DPH.

61. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť daňovej kontroly, správny súd, zhodne so stanoviskom žalovaného vo vyjadrení k žalobe, dospel k záveru, že ide o námietku všeobecnú bez uvedenia konkrétne v akých okolnostiach videl žalobca nezákonnosť daňovej kontroly a preto ide o námietku nepreskúmateľnú.

62. Žalobca ďalej namietal porušenie zásady dvojinštančnosti konania, ktorá je jednou zo zásad správneho konania. Táto zásada zabezpečuje, že takmer každé rozhodnutie vydané prvostupňovým správnym orgánom správneho konania je preskúmateľné nadriadeným správnym orgánom, ako druhostupňovým správnym orgánom. V reakcii na námietku porušenia princípu dvojinštančnosti konania správny súd len stručne uvádza, že táto námietka je založená výlučne na hypotetických úvahách žalobcu a preto sa ňou správny súd bližšie nezaoberal.

63. Pokiaľ žalobca namietal, že mu správca dane neumožnil účasť na výsluchu svedka p. A. B. a neumožnil mu klásť tomuto svedkovi otázky, správny súd poukazuje na Zápisnicu z ústneho pojednávania z 25.01.2019, z ktorej jednoznačne vyplynulo, že za žalobcu bol na výsluchu svedka prítomný konateľ - A. C. D., ktorý aj využil svoju právo klásť svedkovi otázky. Vzhľadom na uvedené túto námietku správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

64. Nakoľko správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. c) a e) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP,

vo veci bude potrebné vykonať ďalšie dokazovanie a vec následne správne právne posúdiť. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane náležite zistiť a vymedziť skutkové zistenia vyplývajúce správcovi dane z vykonaných dôkazov a tieto správne právne posúdiť aplikujúc relevantnú a správnym súdom načrtnutú rozhodovaciu prax Súdneho Dvora Európskej únie v danej oblasti.

65. Súd zároveň poukazuje na ustanovenie § 191 ods. 6 SSP, podľa ktorého právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu

66. Podľa § 167 ods. 1 SSP správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

67. Nakoľko mal žalobca vo veci úspech v plnom rozsahu správny súd mu priznal v plnom rozsahu právo na náhradu trov konania.

68. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

69. Toto rozhodnutie prijal senát krajského súdu v pomere hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správnomu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) 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)(§ 445 ods. 1 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správnomu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba 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.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP 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 v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku 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.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, ak:

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 SSP).