

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: 6Sf/55/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100727  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 08. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Andrej Maukš  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0824100727.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Andreja Maukša (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a JUDr. Aleny Majerovej, vo veci žalobcu KONDELA s.r.o., Vojtaššákova 893, 027 44 Tvrdošín, IČO: 36 409 154, zast. Advokátska kancelária AŠTARY, s. r. o., Mariánske námestie 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 53 588 452, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101771976/2024 zo dňa 21. 06. 2024, č. 101772745/2024 zo dňa 21. 06. 2024, č. 101773552/2024 zo dňa 21. 06. 2024, č. 101774944/2024 zo dňa 21. 06. 2024 a č. 101775786/2024 zo dňa 21. 06. 2024, takto

### rozhodol:

I. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101771976/2024 zo dňa 21. 06. 2024 z a m i e t a .

II. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101772745/2024 zo dňa 21. 06. 2024 z a m i e t a .

III. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101773552/2024 zo dňa 21. 06. 2024 z a m i e t a .

IV. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101774944/2024 zo dňa 21. 06. 2024 z a m i e t a .

V. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101775786/2024 zo dňa 21. 06. 2024 z a m i e t a .

VI. Žalobcovi ani žalovanému náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

### odôvodnenie:

#### Administratívne konania a napadnuté rozhodnutia

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia máj, jún, júl a august 2018. O výsledku tejto daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 100455640/2020 zo dňa 18. 02. 2020, v rámci ktorého žalobcovi neuznal odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom clariss SK s.r.o., Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava (od 18. 12. 2018 HUEVOS s.r.o. „v likvidácii“), IČO: 35 925 884, a to č. 2018150503 za zdaňovacie obdobie máj 2018, č. 2018070603 za zdaňovacie obdobie jún 2018, č. 2018060703 za zdaňovacie obdobie júl 2018 a č. 2018070803 za zdaňovacie obdobie august 2018, všetky v sume po 118.440 eur (z toho DPH 19.740 eur) za dodanie reklamných

služieb a z faktúry vystavenej dodávateľom TECH-KA s.r.o., Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava (od 07. 03. 2019 ginger star s.r.o. „v likvidácii“), IČO: 51 199 815, č. 2018070803 za zdaňovacie obdobie august 2018 v sume 82.800 eur (z toho DPH 13.800 eur) za dodanie paletového regálového systému. Správca dane tiež vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobia september a október 2018 a o výsledku tejto daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 100459105/2020 zo dňa 18. 02. 2020, v rámci ktorého žalobcovi za zdaňovacie obdobie september 2018 neuznal odpočítanie DPH z faktúry vystavenej dodávateľom clariss SK s.r.o., č. 2018110901 v sume 118.440 eur (z toho DPH 19.740 eur) za dodanie reklamných služieb a z faktúry vystavenej dodávateľom TECH-KA s.r.o., č. 18090501 v sume 82.800 eur (z toho DPH 13.800 eur) za dodanie paletového regálového systému. Zdaňovacie obdobie október 2018 nie je predmetom správneho súdneho konania.

2. Správca dane v poradí prvými rozhodnutiami vydanými za jednotlivé zdaňovacie obdobia máj až september 2018 neuznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z vyššie uvedených faktúr. V odôvodneniach uviedol (zhodne ako v protokoloch), že plnenia žalobcovi nedodali dodávatelia clariss SK s.r.o. a TECH-KA s.r.o. uvedení na faktúrach, a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Žalovaný uvedené v poradí prvé rozhodnutia správcu dane zrušil a veci mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie s tým, že správcu dane zaviazal vykonaním miestnych zisťovaní a ústnych pojednávaní zameraných na preverenie miesta dodania reklamných služieb a následným vyhodnotením výsledkov dokazovania vo vzťahu k uvedenej dodávateľskej spoločnosti. Správca dane v poradí druhými rozhodnutiami vydanými za jednotlivé zdaňovacie obdobia máj až september 2018 opätovne neuznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z vyššie uvedených faktúr z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH. Správca dane nespochybnil dodanie jednotlivých plnení, ale nemal za preukázané ich dodanie dodávateľmi clariss SK s.r.o. a TECH-KA s.r.o., ktorí vystavili faktúry. Žalovaný v poradí druhé rozhodnutia správcu dane potvrdil. Potvrdzujúce rozhodnutia správcu dane boli napadnuté protestom prokurátora Krajskej prokuratúry v Žiline, ktorému žalovaný nevyhovel. Ministerstvo financií SR ako nadriadený orgán žalovaného všetky potvrdzujúce rozhodnutia žalovaného zrušilo a veci vrátilo žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že boli vydané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V odôvodnení rozhodnutia Ministerstvo financií SR uviedlo, že žalovaný v potvrdzujúcich rozhodnutiach vyvodil záver, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH tým, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z poskytnutých služieb a dodania tovaru, ktoré mu neboli dodané deklarovateľmi dodávateľmi clariss SK s.r.o. a TECH-KA s.r.o. s tým, že existencia samotného plnenia nebola spochybnená. Ak nie je spochybnené splnenie hmotnoprávných podmienok vyžadovaných pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, je možné zdaniteľnej osobe v postavení platiteľa zamietnuť toto právo len vtedy, ak sa na základe objektívnych okolností preukáže, že vedela alebo mala vedieť, že sa prijatím služby alebo tovaru zakladajúcimi právo na odpočítanie dane, zúčastňuje transakcie poznačenej daňovým podvodom, čo v preskúmaných veciach preukázané nebolo. Žalovaný následne v poradí druhé rozhodnutia správcu dane zrušil a veci mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie so záverom, že k nepriznaniu odpočítania DPH zo sporných faktúr môže dôjsť len na základe zistenia, že došlo k narušeniu neutrality DPH preukázaním podvodného konania v reťazci zapojených daňových subjektov, ak sa na základe objektívnych dôkazov preukáže, že žalobca vedel, alebo vedieť mal alebo mohol, že sa zúčastňuje na plnení poznačenom podvodom vo vzťahu k DPH.

3. Správca dane v poradí tretími rozhodnutiami vydanými dňa 12. 12. 2023 opätovne neuznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z vyššie uvedených faktúr, a to rozhodnutím č. 103126527/2023 za zdaňovacie obdobie máj 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 1“), rozhodnutím č. 103126622/2023 za zdaňovacie obdobie jún 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 2“), rozhodnutím č. 103126743/2023 za zdaňovacie obdobie júl 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 3“), rozhodnutím č. 103126827/2023 za zdaňovacie obdobie august 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 4“) a rozhodnutím č. 103127665/2023 za zdaňovacie obdobie september 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 5“). V odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí zhodne uviedol, že žalobca splnil formálne aj materiálne podmienky na odpočítanie DPH a nie je spochybnená materiálna existencia plnenia. Právo na odpočítanie DPH nebolo žalobcovi priznané, pretože v preverovaných obchodných reťazcoch došlo k podvodnému konaniu, o ktorom žalobca vedel, resp. mohol a mal vedieť. Správca dane pri tomto závere vychádzal z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 a kladne vyhodnotil 4 otázky tzv. Axel Kittel testu, a to: 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?

4. Vo vzťahu k faktúram od dodávateľa clariss SK s.r.o. správca dane uviedol, že malo ísť o poskytnutie reklamy formou odvysielania na LED obrazovkách na viacerých miestach. Táto služba mala byť poskytnutá v reťazci LASER media s.r.o. – Mutual Solutions, s.r.o. – clariss SK s.r.o. – žalobca. V prípade tohto reťazca zodpovedal správca dane otázky Axel Kittel testu nasledovne:

Ad 1) Áno, z posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik tým, že dodávateľ clariss SK s.r.o. si odpočítal DPH od spoločnosti Mutual Solutions, s.r.o., ktorá pre neho nedeklaruje žiadne dodanie tovaru a služieb, nie je platiteľom DPH a nepodala žiadne daňové priznanie k DPH za celú dobu existencie. Spoločnosť Mutual Solutions, s.r.o. teda daň do štátneho rozpočtu neodviedla a dodávateľ clariss SK s.r.o. si uplatnil jej odpočítanie.

Ad 2) Áno, daňový únik je dôsledkom podvodného konania s tým, že neodvedenie dane nebolo náhodné, ale uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia. Uskutočnené obchody nezodpovedajú bežným obchodným transakciám najmä z nasledovných dôvodov: Dodávateľ clariss SK s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, nepredložil účtovné doklady a vstúpil do likvidácie. Jeho bývalý konateľ A. B. oznámil, že účtovníctvo prevzal nový konateľ, a preto ho správcovi dane nemôže odovzdať. Novým konateľom a zároveň likvidátorom je osoba, ktorá so správcom dane nekomunikuje a jej pobyt nie je známy (jej trvalý pobyt je adresa obecného úradu). Dodávateľ clariss SK s.r.o. nemal v čase uzavretia zmluvy a dodania služieb reálne miesto vykonávania činnosti, ale jeho sídlo je podľa verejne prístupných zdrojov virtuálnym sídlom. Na základe verejne dostupnej účtovnej závierky za rok 2017 dodávateľ clariss SK s.r.o. nemal žiaden majetok okrem prostriedkov na účte a nemal žiadne náklady na zamestnancov. Z údajov na stránke Finstat je zrejmé, že v rokoch 2015, 2016 a 2017 nemal žiadne výnosy ani zisk a v roku 2017 bol v strate. Dodávateľ clariss SK s.r.o. podal v roku 2018 nulové daňové priznanie za I. štvrťrok; za II. a III. štvrťrok vykazoval pri vysokých dodaniach tovarov a služieb nízke daňové povinnosti (približne rovnaké dodanie ako odpočítanie dane) a za IV. štvrťrok daňové priznanie nepodal. Po pripísaní peňažných prostriedkov od žalobcu na účet dodávateľa clariss SK s.r.o. boli tieto v podobnej výške spolu 582.350,40 eur poukázané spoločnosti Mutual Solution, s.r.o. (s podobným názvom ako deklarovanej spoločnosti Mutual Solutions, s.r.o.). Z tohto účtu boli prostriedky v sume 16.848 eur odoslané spoločnosti LASER media s.r.o. v mesiacoch júl, september a október, ktorá mala predmetné reklamné spoty odvysielateľ. Spoločnosť LASER media s.r.o. má v kontrolných výkazoch v zdaňovacích obdobiach máj, jún a september uvedené vystavené faktúry pre spoločnosť Mutual Solutions, s.r.o., nie Mutual Solution, s.r.o. Bývalý konateľ dodávateľa clariss SK s.r.o. A. B. nevedel uviesť žiadne podrobnosti posudzovanej transakcie a vyjadril sa, že reklamný spot dostal od konateľa žalobcu, čo je v rozpore s výpoveďou konateľa žalobcu C. B., ktorý uviedol, že reklamný spot vytvoril dodávateľ, pričom táto povinnosť dodávateľovi vyplývala aj z článku IV. zmluvy uzavretej medzi ním a žalobcom. Konateľ spoločnosti LASER media s.r.o. C. D. uviedol, že táto spoločnosť odvysielala reklamné spoty žalobcu, ktoré si objednala spoločnosť PONTES, s.r.o. prostredníctvom pána E., ktorý zastupoval všetky spoločnosti, ktoré vlastnil. Toto však nesúhlasí s dokladmi predloženými žalobcom, že mu fakturované služby mal dodať dodávateľ clariss SK s.r.o., ktorého konateľom bol v čase poskytnutia služieb A. B., pričom C. E. bol jej konateľom od 06. 02. 2018 do 04. 04. 2018 s tým, že podľa vyjadrenia A. B. nebol počas obdobia, keď bol konateľom, nikto splnomocnený na zastupovanie dodávateľa.

Ad 3) Áno, posudzované zdaniteľné obchody kontrolovaného daňového subjektu boli s podvodným konaním spojené, keďže priamy dodávateľ žalobcu clariss SK s.r.o. si odpočítal DPH od spoločnosti Mutual Solutions, s.r.o., ktorá pre neho nedeklaruje žiadne dodanie tovaru a služieb a nie je platiteľom DPH.

Ad 4) Áno, žalobca o jeho zapojení do fakturačného reťazca zdaniteľných obchodov spojených s podvodným konaním mal vedieť. Žalobca neurobil všetky opatrenia, aby sa uistil, že sa na podvode nebude podieľať. Žalobca nemal s dodávateľom clariss SK s.r.o. predchádzajúce skúsenosti a o to vyššie boli nároky na jeho preverenie. Z verejne prístupných zdrojov na internete vyplýva, že dodávateľ clariss SK s.r.o. v rokoch 2015, 2016 a 2017 nemal žiadne výnosy, nedosahoval zisk, v roku 2017 bol v strate a nevykázal žiadne mzdové náklady. V čase uzatvorenia zmluvy a dodania fakturovaných služieb sídlil na adrese virtuálneho sídla, čo je zistiteľné z verejne dostupných zdrojov. Z verejne prístupných zdrojov na internete je možné zistiť na čo sa dodávateľ zameriava s tým, že internetové stránky neponúkajú dodávateľa clariss SK s.r.o. ako dodávateľa reklamných služieb. Správca dane

tiež poukázal na nezrovnalosti vo výpovedi konateľa dodávateľa clariss SK s.r.o. A. B., že zmluva o poskytnutí reklamného priestoru bola podpísaná konateľom žalobcu C. F. s výpoveďou konateľa žalobcu C. B., ktorý uviedol, že zmluvu za žalobcu podpísal on. Rovnako poukázal na nezrovnalosti vo výsluchoch konateľov žalobcu a dodávateľa clariss SK s.r.o. ohľadom vyhotovenia reklamného spotu uvedené vyššie.

5. Vo vzťahu k faktúram od dodávateľa TECH-KA s.r.o. správca dane uviedol, že malo ísť o dodanie paletového regálového systému v reťazci MMS Holding s.r.o. – TECH-KA s.r.o. – žalobca. V prípade tohto reťazca zodpovedal správca dane otázky Axel Kittel testu nasledovne:

Ad 1) Áno, z posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik tým, že dodávateľ TECH-KA s.r.o. si odpočítal DPH od spoločnosti MMS Holding s.r.o., ktorá pre neho nedeklaruje žiadne dodanie tovaru a služieb, nie je platiteľom DPH a nepodala žiadne daňové priznanie k DPH za celú dobu existencie. Spoločnosť MMS Holding s.r.o. teda daň do štátneho rozpočtu neodviedla a dodávateľ TECH-KA s.r.o. si uplatnil jej odpočítanie.

Ad 2) Áno, daňový únik je dôsledkom podvodného konania s tým, že neodvedenie dane nebolo náhodné, ale uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia. Uskutočnené obchody nezodpovedajú bežným obchodným transakciám najmä z nasledovných dôvodov: Dodávateľ TECH-KA s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, nepredložil účtovné doklady a vstúpil do likvidácie. Novým konateľom a zároveň likvidátorom je osoba, ktorá so správcom dane nekomunikuje a je konateľom viacerých spoločností. Dodávateľ TECH-KA s.r.o. nemal v čase uzavretia zmluvy a dodania služieb reálne miesto vykonávania činnosti, ale jeho sídlo je podľa verejne prístupných zdrojov virtuálnym sídlom. Na základe verejne dostupnej účtovnej závierky za rok 2017 dodávateľ TECH-KA s.r.o. nemal žiaden majetok okrem prostriedkov na účte a nemal žiadne náklady na zamestnancov. Z údajov na stránke Finstat je zrejmé, že v roku 2017 nemal žiadne výnosy ani zisk. Dodávateľ TECH-KA s.r.o. podal za zdaňovacie obdobia január až máj 2018 nulové daňové priznanie na DPH a za zdaňovacie obdobia jún až september 2018 vykazoval pri vysokých dodaniach tovarov a služieb nízke daňové povinnosti (približne rovnaké dodanie ako odpočítanie dane). Konateľ subdodávateľa MMS Holding s.r.o. C. G. uviedol, že nepozná žalobcu ani dodávateľa TECH-KA s.r.o., tovar nedodal dodávateľovi TECH-KA s.r.o., neuskutočnil jeho prepravu ani montáž. Po pripísaní peňažných prostriedkov od žalobcu na účet dodávateľa TECH-KA s.r.o., boli tieto v podobnej výške poukázané spoločnosti KAperties, s.r.o., ktorá nie je platiteľom DPH, nepodala za celú dobu existencie žiadne daňové priznanie na DPH a dodávateľ TECH-KA s.r.o. nemá za rok 2018 vystavenú pre túto spoločnosť žiadnu faktúru. Žalobca nemal s dodávateľom TECH-KA s.r.o. uzavretú písomnú zmluvu, hoci išlo o obchod v hodnote 165.600 eur. Bývalý konateľ dodávateľa TECH-KA s.r.o. B. B. nevedel uviesť žiadne skutočnosti týkajúce sa posudzovaného obchodu a nemal základné vedomosti o obchodných podmienkach a svojom dodávateľovi, ktorého názov nevedel označiť. Výpovede zamestnancov žalobcu H. B. a I. F., že na dodanie tovaru robili výberové konanie, nesúhlasia s vyjadrením konateľa dodávateľa TECH-KA s.r.o., že ho oslovil žalobca. Výpoveď svedka I. F. nesúhlasí s cenovou ponukou od dodávateľa TECH-KA s.r.o., v ktorej je uvedené, že súčasťou ceny za paletové regálové systémy je aj ich doprava, technická dokumentácia, certifikát, vyškolení servisní technici dodávateľa a pravidelné ročné obhliadky.

Ad 3) Áno, posudzované zdaniteľné obchody kontrolovaného daňového subjektu boli s podvodným konaním spojené, keďže priamy dodávateľ žalobcu TECH-KA s.r.o. si odpočítal DPH od spoločnosti MMS Holding s.r.o., ktorá pre neho nedeklaruje žiadne dodanie tovaru a služieb a nie je platiteľom DPH.

Ad 4) Áno, žalobca o jeho zapojení do fakturačného reťazca zdaniteľných obchodov spojených s podvodným konaním mal vedieť. Žalobca neurobil všetky opatrenia, aby sa uistil, že sa na podvode nebude podieľať. Žalobca nemal s dodávateľom TECH-KA s.r.o. uzavretú písomnú zmluvu, hoci išlo o obchod v hodnote 165.600 eur. Žalobca nemal s dodávateľom TECH-KA s.r.o. predchádzajúce skúsenosti a o to vyššie boli nároky na jeho preverenie. Z verejne prístupných zdrojov na internete vyplýva, že dodávateľ TECH-KA s.r.o. v roku 2017 nemal žiaden majetok okrem peňazí na účte v bankách, ani náklady na zamestnancov napriek skutočnosti, že v cenovej ponuke od tohto dodávateľa je uvedené, že servis zabezpečujú jeho vyškolení technici, ktorí vykonávajú ročné obhliadky. Dodávateľ TECH-KA s.r.o. nemal v roku 2017 žiadne výnosy ani zisk. V čase uskutočnenia plnenia sídlil na adrese virtuálneho sídla, čo je zistiteľné z verejne dostupných zdrojov. Z verejne prístupných zdrojov na internete je možné zistiť na čo sa dodávateľ zameriava s tým, že internetové stránky neponúkajú dodávateľa TECH-KA s.r.o. ako dodávateľa paletového regálového systému. Na základe verejne dostupných údajov je renomovaným dodávateľom tejto komodity spoločnosť PROMAN, s.r.o., s ktorou žalobca spolupracoval v roku 2018 a na základe predloženej faktúry od nich nakupoval práve paletový regál. Správca dane tiež poukázal na nezrovnalosti vo výpovediach zamestnancov žalobcu H. B. a I. F.,

že na dodanie tovaru robili výberové konanie, ktoré nesúhlasia s vyjadrením konateľa dodávateľa TECH-KA s.r.o., že ho oslovil žalobca. Výpoveď svedka I. F. nesúhlasí s cenovou ponukou od dodávateľa TECH-KA s.r.o., v ktorej je uvedené, že súčasťou ceny za paletové regálové systémy je aj ich doprava, technická dokumentácia, certifikát, vyškolení servisní technici dodávateľa a pravidelné ročné obhliadky. Žalobca uvedené dokumenty nemá a taktiež neboli vykonané žiadne ročné obhliadky.

6. Na základe odvolaní podaných žalobcom žalovaný rozhodnutiami vydanými dňa 21. 06. 2024 prvostupňové rozhodnutia potvrdil, a to prvostupňové rozhodnutie 1 rozhodnutím č. 101771976/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 1“), prvostupňové rozhodnutie 2 rozhodnutím č. 101772745/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 2“), prvostupňové rozhodnutie 3 rozhodnutím č. 101773552/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 3“), prvostupňové rozhodnutie 4 rozhodnutím č. 101775786/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 4“) a prvostupňové rozhodnutie 5 rozhodnutím č. 101774944/2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 5“). V odôvodneniach napadnutých rozhodnutí zhodne uviedol, že z prvostupňových rozhodnutí jednoznačne vyplýva, že dôvodom zamietnutia práva na odpočítanie DPH bolo zistené podvodné konanie, o ktorom žalobca mohol vedieť. Prvostupňové rozhodnutia a konanie správcu dane, ktoré im predchádzalo, sú v súlade so zákonom a judikatúrou Najvyššieho správneho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Správca dane uniesol dôkazné bremeno, vyhodnotil skutkové zistenia nasvedčujúce záveru o účasti žalobcu na podvodnom reťazci vo vzájomnej súvislosti a možnosti žalobcu pri overení si dôveryhodnosti jeho obchodných partnerov clariss SK s.r.o. a TECH-KA s.r.o. Správca dane správne vyhodnotil jednotlivé otázky Axel Kittel testu. Žalovaný sa tiež vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu pod bodmi A až G, ktoré považoval za nedôvodné.

#### Správne žaloby a vyjadrenia účastníkov

7. Žalobca sa správnymi žalobami podanými v zákonnej lehote domáhal pod sp. zn. 6Sf/55/2024 zrušenia napadnutého rozhodnutia 1, pod sp. zn. 6Sf/56/2024 zrušenia napadnutého rozhodnutia 2, pod sp. zn. 6Sf/57/2024 zrušenia napadnutého rozhodnutia 3 pod sp. zn. 6Sf/58/2024 zrušenia napadnutého rozhodnutia 4, pod sp. zn. 6Sf/59/2024 zrušenia napadnutého rozhodnutia 5 ako aj všetkých prvostupňových rozhodnutí a vrátenia vecí správcovi dane na ďalšie konanie. Uznesením sp. zn. 6Sf/55/2024 zo dňa 14. 07. 2025 spojil správny súd konanie o vyššie uvedených žalobách na spoločné konanie. Žalobca vo všetkých správnych žalobách uplatnil totožné žalobné body uvedené nižšie s tým, že prípadné odlišnosti správny súd výslovne uvádza:

8. V žalobnom bode II. žalobca namietal, že žalovaný sa nezaoberal s podstatnými odvolacími námietkami žalobcu, čo robí jeho rozhodnutia nepreskúmateľné v spojení s nedostatočným odôvodnením prvostupňových rozhodnutí. Žalobca s poukazom na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR, Ústavného súdu SR a § 63 ods. 5 daňového poriadku uviedol, že žalovaný sa musí vysporiadať so všetkými odvolacími námietkami, aby žiadna zásadná dostatočne jasne formulovaná otázka rozhodujúca pre posúdenie veci nezostala nezodpovedaná. Žalobca uviedol, že v zmysle zákona a ustálenej rozhodovacej činnosti nie je povinný pri jednotlivých námietkach uvádzať a preukazovať, že ide o podstatnú námietku, a to ani v správnej žalobe. Je povinnosťou správneho orgánu, resp. správneho súdu, aby vymedzili, prečo námietka nebola podstatná a nebolo na ňu potrebné vecne odpovedať. Žalobca už v odvolaniach proti rozhodnutiam správcu dane namietal ich nepreskúmateľnosť s tým, že tieto rozhodnutia pozostávajú prevažne z mechanického prepisu vykonaných úkonov a absentuje v nich vyhodnotenie vykonaných dôkazov, riadne právne posúdenie veci a reakcia na vyjadrenia a námietky žalobcu, najmä vo vyjadrení k protokolu a vo vyjadrení zo dňa 14. 11. 2023. Vo vyjadrení zo dňa 14. 11. 2023 žalobca reagoval na nové závery správcu dane prednesené v zápisnici zo dňa 30. 10. 2023 a namietal kumulovanie navzájom nezlučiteľných dôvodov – daňový podvod, neexistencia plnenia a zneužitie práva; rozpor najnovších záverov správcu dane s protokolom a jeho predošlými rozhodnutiami, v rámci ktorých nebola vec posudzovaná ako podvodné konanie alebo zneužitia práva; žiadal o vysvetlenie, prečo správca dane mohol vykonať vo vyrubovacom konaní dokazovanie nad rámec dôkazných návrhov žalobcu; v rámci Axel Kittel testu zohľadňovanie okolností, ktoré nastali ex post; požadoval, aby správca dane rozlišoval zneužívacie správanie od daňového podvodu; že DPH bola neoprávnene uplatnená na úrovni dodávateľa clariss SK s.r.o. s TECH-KA s.r.o., ktorí si ju neoprávnene uplatnili od osoby, ktorá nekonala v postavení platiteľa DPH, a teda aj ak by obchod prebiehal bez žalobcu, vplyv na štátny rozpočet by bol rovnaký; pokiaľ mal správca dane v úmysle preukazovať daňový podvod, táto skutočnosť mala byť predmetom daňovej kontroly. Podľa žalobcu išlo o podstatné námietky vo veci samej, ktoré sa týkali vlastného predmetu konania a nie také, ktoré zjavne nemohli ovplyvniť rozhodnutie vo veci samej. Ak by bola aspoň niektorá z týchto námietok vyhodnotená

ako dôvodná, musela by viesť k inému výroku rozhodnutia vo veci samej. Podstatnosť námietky nemožno stotožňovať s jej dôvodnosťou. Ostatné námietky, s ktorými sa žalovaný nevysporiadal, rozoberá žalobca v ďalších žalobných bodoch a aj na tieto vzťahuje námietku nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí.

9. Žalobca v žalobnom bode III. namietal nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí z dôvodu nezrozumiteľnosti a vnútornej protirečivosti. V prvostupňových rozhodnutiach v časti „Vyhodnotenie zistení správcu dane“ je uvedené, že nebolo preukázané, že dodanie vykonal dodávateľ clariss SK s.r.o. a v prípade správnych žalôb pod sp. zn. 6Sf/58/2024 s 6Sf/59/2024 aj dodávateľ TECH-KA s.r.o.; že dodávateľ, subdodávateľa a žalobca deklarovali vzájomné obchodné transakcie predstierane len pre daňové účely; že ide o vykonštruovaný reťazec, v ktorom mal byť žalobca konečným odberateľom; že dodávateľská spoločnosť nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť. Tieto formulácie sú nezlučiteľné, pretože nie celkom jasne naznačujú spochybnenie reálnosti fakturovaného plnenia ako takého, resp. jeho dodanie deklarovanej dodávateľom, čo je formálna podmienka na odpočítanie DPH (o formálnych podmienkach sa správca vyjadruje ako o splnených) alebo zneužitie práva formou daňového zvýhodnenia alebo účasť žalobcu na podvodnom konaní. S poukazom na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu ČR treba pri posudzovaní práva na odpočítanie DPH tieto situácie rozlišovať s tým, že ustálenie existencie materiálneho plnenia a ostatných hmotnoprávných podmienok na odpočítanie DPH musí vždy predchádzať odopretiu nároku na odpočítanie DPH pre daňový podvod alebo zneužitie práva. Správne orgány síce vo svojich rozhodnutiach deklarovali, že uznávajú splnenie materiálnych a formálnych podmienok na odpočítanie DPH, avšak tieto závery súčasne spochybňovali formuláciami o vykonštruovanom reťazci, predstieraných obchodných transakciách alebo o nevykonávaní ekonomickej činnosti. Ak dochádza k podvodnému konaniu, nemôže byť reťazec vykonštruovaný, ale musí reálne existovať, pričom konštatovanie, že priamy dodávateľ žalobcu nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, vylučuje, aby boli splnené hmotnoprávne a formálne podmienky na odpočítanie DPH.

10. V žalobnom bode IV. žalobca namietal, že správca dane nesplnil povinnosť vyplývajúcu z ustanovení § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 daňového poriadku vo väzbe na závery, na ktorých spočívajú prvostupňové rozhodnutia. Odchýlením sa od obsahu protokolu a zabezpečením kľúčových dôkazov až v priebehu tretieho vyrubovacieho konania došlo k podstatnej procesnej vade, ktorá spôsobuje nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. K oboznámeniu so zistenými skutočnosťami z daňovej kontroly malo dôjsť na ústnom pojednávaní dňa 14. 01. 2020, kde však správca dane neadresoval žalobcovi výzvu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, aby sa k oznámeným pochybnostiam vyjadril, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Správca dane nemôže v (poradí treťom) rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní uvádzať dôvody odopretia práva na odpočítanie DPH, s ktorými nebol žalobca oboznámený v priebehu daňovej kontroly a v protokole a nebolo mu umožnené sa k nim v tomto štádiu vyjadriť. Správca dane je v prípade vzniku pochybností povinný tieto v konkrétnostiach oznámiť daňovému subjektu ešte pred vyhotovením protokolu, umožniť mu vyjadriť sa k nim a odstrániť ich. S odkazom na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR žalobca uviedol, že na daňový subjekt prechádza dôkazné bremeno až oznámením pochybností správcu dane do skončenia daňovej kontroly (rozhodnutie 18/2022 ZNSS). Podľa rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu SR musia byť tieto pochybnosti vyjadrené jasne a zrozumiteľne, aby bol daňový subjekt na ne schopný kvalifikovane reagovať. Záver správcu dane o účasti žalobcu na daňovom podvode a vykonanie Axel Kittel testu boli žalobcovi prezentované až na sklonku tretieho vyrubovacieho konania dňa 30. 10. 2023 s tým, že protokol a v poradí prvé dve rozhodnutia správcu dane podvod na DPH nezmieňovali. S poukazom na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR (18/2022 ZNSS), ak by bolo možné vo vyrubovacom konaní zmeniť skutočnosti vedúce k odmietnutiu práva na odpočítanie DPH, bola by prekluzívna lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku bez reálneho zmyslu, keďže by po formálnom doručení protokolu bolo možné sa od neho ľubovoľne odchýliť vo vyrubovacom konaní. Ak správca dane mieni odoprieť daňovému subjektu právo na odpočítanie DPH z dôvodu podvodného konania, je jeho povinnosťou v priebehu daňovej kontroly oboznámiť daňový subjekt so všetkými takýmito zisteniami, teda zodpovedať štyri otázky Axel Kittel testu. Účelom vyrubovacieho konania nie je nahrádzať daňovú kontrolu. Správca dane vo vyrubovacom konaní procesne neprípustne výzvami z 27. 06. 2023 a 07. 08. 2023 vyzýval žalobcu na predkladanie dôkazov, hoci tieto povinnosti má daňový subjekt podľa § 45 ods. 2 písm. d) a e) daňového poriadku len počas daňovej kontroly. Správca dane si všetky kľúčové dôkazy, z ktorých pri vydaní prvostupňového rozhodnutia vychádzal, vrátane odtajnených kontrolných

výkazov, obstaral až v treťom vyrubovacom konaní, čím došlo k faktickému „predĺženiu“ daňovej kontroly až do roku 2023.

11. Žalobca v žalobnom bode V. namieta, že nie všetky dôkazy, na ktoré sa správca dane a žalovaný odvolávajú vo svojich rozhodnutiach, sú súčasťou administratívneho spisu. V administratívnom spise sú viaceré úradné záznamy o nazeraní do spisov iných daňových subjektov a o preberaní dokumentov z nich, avšak tieto samotné dokumenty sa v spise nenachádzajú (s odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/7/2016). Ide konkrétne o odpoveď na dožiadanie z 05. 01. 2018 a úradné záznamy z 03. 05. 2019 a 14. 08. 2019 a odpoveď na dožiadanie z 24. 05. 2019 týkajúce sa spoločnosti Laser Media Company, s.r.o.; zápisnica o ústnom pojednávaní týkajúca sa výsluchu C. J., konateľa spoločnosti Laser Media Company, s.r.o. a úradný záznam zo 16. 04. 2019 týkajúci sa spoločnosti DIGITAL SCREEN MEDIA s.r.o. Správca dane v rozhodnutiach a úradných záznamoch uvádza len subjektívne reprodukcie obsahu týchto písomností, ktorých autentický obsah je žalobcovi neznámy. Pokiaľ správca dane v prvostupňových rozhodnutiach identifikuje bankové účty evidované spoločnosťami LASER media s.r.o. a Laser Media Company, s.r.o., pričom vychádza z údajov v systéme dostupnom správcovi dane, v administratívnom spise sa k tomu nenachádza žiaden relevantný dôkaz. Bez opory v obsahu administratívneho spisu sú aj tvrdenia správcu dane o podávaní, resp. nepodávaní daňových priznaní dodávateľom clariss SK s.r.o. a v prípade správnych žalôb pod sp. zn. 6Sf/58/2024 s 6Sf/59/2024 aj dodávateľom TECH-KA s.r.o. Žalovaný konštatoval zistenie správcu dane, že počas zdaňovacích období roku 2016 žalobca zabezpečoval reklamné služby cez spoločnosť PONTES s.r.o. prostredníctvom jej konateľa pána E., avšak takéto zistenie sa nenachádza v prvostupňových rozhodnutiach ani nemá oporu v administratívnom spise. Žalobca sa o ňom dozvedel až z napadnutého rozhodnutia a nemal možnosť sa k nemu vyjadriť. Navyše toto zistenie nezodpovedá skutočnosti, keďže dodávateľmi reklamných služieb pre žalobcu v roku 2016 boli spoločnosti RKI, spol s r.o. a CAPTAIN, s.r.o. Žalobca ďalej namieta, že v administratívnom spise sa nenachádza ani fotodokumentácia reklamy vysielanej na LED obrazovkách predložená žalobcom v októbri 2018 na žiadosť správcu dane, pričom v úradnom zázname z 19. 12. 2018 správca dane uvádza, že tieto doklady žalobcovi nevrátil. Správca dane túto rozsiahlu fotodokumentáciu nevymenoval ani v protokole v rámci súpisu kontrolovaných dokladov predložených ku kontrole.

12. V žalobnom bode VI. žalobca namieta nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čo má za následok nezákonnosť a nepoužiteľnosť protokolu z nej (s odkazom na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010). V správnych žalobách pod sp. zn. 6Sf/55/2024, 6Sf/56/2024, 6Sf/57/2024 a 6Sf/58/2024 žalobca namieta, že správca dane ešte pred začatím daňovej kontroly dňa 11. 12. 2019 (správne malo byť zrejme „2018“, pozn. správneho súdu) vykonával od októbra 2018 miestne zisťovanie, v rámci ktorého od žalobcu žiadal predložiť doklady týkajúce sa zdaniteľných plení vrátane tých, ktoré neboli žalobcovi uznané (úradné záznamy z 19. 12. 2018 a 18. 10. 2018). Správca dane tiež začiatkom októbra 2018 vyzýval na predloženie dokladov dodávateľa žalobcu clariss SK s.r.o. a komunikoval s jej konateľom A. B. (úradný záznam zo 06. 11. 2018 a odpoveď A. B. z 19. 11. 2018 ako prílohy k úradnému záznamu zo 17. 01. 2019). Správca dane tiež v tomto štádiu adresoval žalobcovi výzvu na predloženie dokladov (príloha k úradnému záznamu z 08. 03. 2019), pričom žalobca rozsiahlu dokumentáciu predložil (potvrdenie o zapožičaní dokladov zo 04. 10. 2018, ktoré nie je súčasťou administratívneho spisu a potvrdenie o započítaní dokladov z 18. 10. 2018). V správnej žalobe pod sp. zn. 6Sf/59/2024 žalobca namieta, že pred začatím daňovej kontroly v tejto veci (pred 05. 03. 2019) správca dane vykonával od začiatku januára 2019 miestne zisťovanie za zdaňovacie obdobie september 2018, v rámci ktorého požadoval od žalobcu predložiť doklady týkajúce sa zdaniteľných plení vrátane tých, ktoré neboli žalobcovi uznané (úradný záznam z 05. 03. 2019). Vo všetkých správnych žalobách žalobca ďalej uviedol, že zistenia z vyššie uvedenej činnosti správcu dane boli použité aj v protokoloch a prvostupňových rozhodnutiach, pričom táto činnosť bola vykonávaná tými zamestnancami správcu dane, ktorí vykonávali daňovú kontrolu, čím si správca dane predlžoval zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly. Takýto postup daňový poriadok neupravuje, a preto je v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR. Akceptovanie takéhoto konania by znamenalo, že správca dane môže pred začatím daňovej kontroly neobmedzene dlhý čas zisťovať skutočnosti pre správne určenie výšky dane bez dodržania lehoty uvedenej v § 46 ods. 10 daňového poriadku. Daňová kontrola preto podľa žalobcu trvala viac ako rok. Pokiaľ by túto argumentáciu správny súd neakceptoval, žalobca má za to, že všetky dôkazy zadovážené správcom dane v období pred začatím daňovej kontroly sú nezákonné (v rozpore s § 24

ods. 4 daňového poriadku) a nemohlo sa na ne prihladať v neskoršom vyrubovacom konaní, čo má za následok aj nezákonnosť napadnutých rozhodnutí.

13. Žalobca v žalobnom bode VII. namietal postup správcu dane pri vykonávaní dokazovania. Žalobcovi nebolo umožnené byť prítomný pri výsluchu svedka C. G. a klásť mu otázky, preto zistenia zadovážené z tohto výsluchu v rámci odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií sú v rozpore s § 25 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku a procesne nepoužiteľné. Uvedené ustanovenia priznávajú daňovému subjektu právo klásť svedkom otázky a ukladajú správcovi dane povinnosť o výsluchu svedka včas písomne vyzrozumieť daňový subjekt. Daňový poriadok ani iný právny predpis neustanovujú, že ak sa výsluch svedka realizuje dožiadanim v rámci žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, nie je potrebné daňový subjekt o výsluchu upovedomiť a umožniť mu klásť svedkovi otázky. V tejto súvislosti poukázal žalobca na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 314/2015 a rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/60/2018 a 5Sžf/15/2015. Žalobca nebol riadne upovedomený ani o výsluchu svedka B. B. zo dňa 25. 04. 2019. Žalobca poprel tvrdenia správcu dane uvedené v úradnom zázname z 15. 04. 2019, podľa ktorého bol o výsluchu telefonicky upovedomený konateľ žalobcu, ktorý s termínom súhlasil. Navyše § 25 ods. 4 druhá veta daňového poriadku výslovne ustanovuje písomnú formu takéhoto vyzrozumenia. Žalobca tiež namietal, že pri upovedomení o výsluchoch ostatných svedkov správcu dane neuviedol meno a priezvisko svedka ani zdaňovacie obdobie, ku ktorému má byť vypočutý, čím podľa žalobcu materiálne nedodrжал povinnosť podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku a žalobca nemal dostatočné informácie o výsluchu. Správca dane tiež preberal informácie z daňových konaní iných daňových subjektov bez možnosti aktívnej participácie žalobcu na tomto dokazovaní. Urobil tak v rámci úradných záznamov z 27. 03. 2019, 16. 04. 2019 a 03. 08. 2021, v ktorom sa spomína zápisnica o ústnom pojednávaní s C. J., konateľom spoločnosti Laser Media Company, s.r.o., ktorý vo veci žalobcu nebol vypočutý. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku síce netreba dokazovať skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti, avšak podľa žalobcu musí ísť o úradnú činnosť tých zamestnancov, ktorí konajú v danej veci. Celý obsah informačného systému finančnej správy, ktorého pôvodcom sú aj iné daňové úrady, nie je možné považovať za skutočnosti známe správcovi dane. Aj s týmito skutočnosťami je potrebné oboznámiť daňový subjekt. Podľa žalobcu nie je možné len preberať informácie z informačného systému finančnej správy bez vlastného dokazovania vykonaného správcom dane.

14. Žalobca v rámci žalobného bodu VIII. namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu. Správca dane v rozpore so záväzným právnym názorom žalovaného vysloveným v poradí prvých zrušujúcich rozhodnutiach nevykonával miestne zisťovania na miestach, kde boli na LED obrazovkách vysielané reklamné spoty žalobcu, ale namiesto toho zasielal písomné výzvy subjektom, ktoré neodôvodneným spôsobom identifikoval ako vlastníkov alebo užívateľov nehnuteľností, na ktorých mali byť LED obrazovky umiestnené. Podľa žalobcu sa môže vyjadrenie tretej osoby o okolnostiach ňou osobne vnímaných súvisiacich s preverovanými zdaniteľnými plneniami realizovať iba formou výsluchu svedka v zmysle § 25 daňového poriadku. Pokiaľ by tak správca dane postupoval, mohli by byť prípadné sporné otázky týkajúce sa umiestnenia LED obrazoviek zodpovedané komplexnejšie a rozpory odstránené. Správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, keď nevypočul ako svedka C. (správne malo zrejme byť Milana – pozn. správneho súdu) E., ktorého označil svedok C. D. ako osobu, ktorá v jeho spoločnosti LASER media s.r.o. objednávala reklamu pre žalobcu a ktorý bol v minulosti spoločníkom a konateľom dodávateľa clariss SK s.r.o., takže sa nepochybne pozná s jej konateľom v preverovanom zdaňovacom období A. B.. V tejto súvislosti nepostačuje tvrdenie žalovaného, že C. (C.) E. nebol konateľom spoločnosti clariss SK s.r.o. v preverovanom zdaňovacom období, ani že žalobca a A. B. neoznačili C. E. ani spoločnosť PONTES s.r.o. ako dodávateľa, prípadne subdodávateľa služieb. Žalobca nemal odkiaľ vedieť a stále nemá presný prehľad o všetkých článkoch dodávateľského reťazca. Svedok A. B. bol vypočutý dňa 19. 03. 2019 a neboli mu položené žiadne otázky k osobe C. E.. Ak tento svedok C. E. nespomínal, mala byť táto nezrovnalosť z jeho výpovede konfrontovaná s výpoveďou svedka C. D.. Okrem toho svedok C. D. uviedol, že reklama žalobcu bola vysielaná na LED obrazovkách aj pred obdobím máj 2018, takže je zrejme, že C. E. sa mohol podieľať na nadviazaní spolupráce so spoločnosťou LASER media s.r.o. v skoršom štádiu. Rovnako mal byť vo vyrubovacom konaní podľa žalobcu so zachovaním jeho práv vypočutý aj svedok C. J., ktorého výpoveď je spomínaná v úradnom zázname z 03. 08. 2021. Vyhodnotenie výpovede C. D., že spoločnosť LASER media s.r.o. odvysielala reklamné spoty žalobcu, zo strany správcu dane ako nedôveryhodnej a účelovej, nie je podložené žiadnou preskúmateľnou úvahou. Správca dane si nemôže prejudiciálne urobiť úsudok o tom, že svedok vypovedal nepravdivo bez toho, aby bol taký svedok najskôr právoplatne postihnutý za priestupok podľa

§ 21 ods. 1 písm. f) zákona č. 372/1990 Zb. Správca dane tiež vytýkal svedkovi C. D., že predložil účtovnú dokumentáciu spoločnosti LASER media s.r.o. za rok 2017 namiesto roku 2018, avšak ho na to nijako neupozornil a žiadne iné doklady nežiadal.

15. Žalobca v žalobnom bode IX. rozporoval skutkové a právne závery správcu dane a žalovaného o zapojení žalobcu do daňového podvodu. Správca dane podľa žalobcu neunesol dôkazné bremeno a jeho argumentácia vrátane argumentácie žalovaného nedosahuje kvalitu preukázania kladných odpovedí na všetky 4 otázky Axel Kittel testu. Žalobca rozsiahlo citoval rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ, Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu ČR týkajúcu sa daňových podvodov. Následne rozporoval zodpovedanie 4 otázok Axel Kittel testu.

16. Pokiaľ ide o prvú otázku a existenciu samotného daňového úniku, tento správca dane videl v tom, že dodávateľ žalobcu clariss SK s.r.o. si odpočítal DPH od spoločnosti Mutual Solutions, s.r.o., ktorá mu však nedeclaruje žiadny predaj tovaru a nie je platiteľom DPH. V správnych žalobách pod sp. zn. 6Sf/58/2024 a 6Sf/59/2024 žalobca uviedol, že správca dane toto tvrdil obdobne aj pri dodávateľovi žalobcu TECH-KA s.r.o. a jeho subdodávateľovi MMS Holding s.r.o. Žalobca však už v odvolaní namietal (a žalovaný na to nereagoval), že správca dane neuvádza konkrétne podmienky, za ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie DPH dodávateľom clariss SK s.r.o. a v správnych žalobách pod sp. zn. 6Sf/58/2024 a 6Sf/59/2024 aj dodávateľom TECH-KA s.r.o. Správca dane nezisťoval, či neplatiteľ DPH Mutual Solutions, s.r.o. a v správnych žalobách pod sp. zn. 6Sf/58/2024 a 6Sf/59/2024 aj neplatiteľ MMS Holding s.r.o. uviedli na faktúrach cenu vrátane DPH a tým uviedli dodávateľov žalobcu do omylu alebo sa v rozpore so zákonom nezaregistrovali ako platiteľ DPH alebo či tieto spoločnosti uviedli dodávateľov žalobcu ako svojich dodávateľov v kontrolných výkazoch bez ich vedomia s cieľom poškodiť štátny rozpočet. Konštatovanie správnych orgánov o dodávateľoch žalobcu, že vykazovanie vysokého obratu a nízkej daňovej povinnosti je znakom reťazových obchodov a je typické pre spoločnosti zaoberajúce sa činnosťou „bez reálneho podkladu“, je v rozpore s ich tvrdením o splnení materiálnych podmienok na odpočítanie DPH.

17. Podľa žalobcu správca dane nedostatočne zodpovedal aj druhú otázku, či je daňový únik dôsledkom podvodného konania. S odkazom na rozhodovacia činnosť Najvyššieho správneho súdu ČR je povinnosťou správcu dane špecifikovať v akých skutkových okolnostiach daňový podvod spočíval, pričom samotné neodvedenie dane podvodom nie je. Správca dane tiež musí využiť legitímne nástroje na zabezpečenie splnenia daňovej povinnosti vo vzťahu k skutočnému daňovému dlžníkovi a nemôže uprednostniť vyrubenie dane u daňového subjektu, u ktorého je to z hľadiska vymáhateľnosti jednoduchšie. Správca dane sa nezaoberal otázkou či nepriznanie, resp. neodvedenie dane bolo náhodné alebo cieľené a či účelom bolo získanie daňového zvýhodnenia. Správca dane o dodávateľoch žalobcu uvádza, že nie sú ekonomicky činní a sú nekontaktní, čo sa však vzťahuje na obdobie 5 rokov po kontrolovanom zdaňovacom období. Dodatočne nastali aj ďalšie okolnosti uvádzané správcou dane o zmene konateľa, sídla a obchodného mena a vstupe do likvidácie. S odkazom na rozhodovacia činnosť Najvyššieho správneho súdu ČR objektívne okolnosti svedčiacie o daňovom podvode a účasti daňového subjektu na ňom nemôžu byť také, ktoré nastali až po uskutočnení transakcie, ale museli preukázateľne nastať ešte pred uskutočnením zdaniteľného plnenia. Dodávatelia žalobcu boli nekontaktní až po kontrolovanom zdaňovacom období a po zmene konateľa, pričom bývalí konatelia dodávateľa clariss SK s.r.o. A. B. a C. E. a v prípade správnych žalôb pod sp. zn. 6Sf/58/2024 a 6Sf/59/2024 bývalý konateľ dodávateľa TECH-KA s.r.o. pán B. boli so správcou dane súčinní. Pokiaľ ide o virtuálnu adresu sídla, ide o známy jav v obchodnom styku, ktorý sám osebe nemusí vzbudzovať podozrenie. Ani nezverejňovanie účtovných záznamov samo osebe nedokladá podvodné konanie. Správca dane rozporne tvrdí, že dodávatelia žalobcu nemali žiaden majetok a zároveň, že majetkom boli len peniaze na účte. Pokiaľ správca dane poukazuje na to, že dodávatelia nemali žiadnych zamestnancov, nešlo o verejne dostupné údaje a zároveň správca dane neobjasnil, či pre dodanie zdaniteľného plnenia boli potrební vlastní zamestnanci dodávateľov. V správnych žalobách pod sp. zn. 6Sf/58/2024 a 6Sf/59/2024 žalobca namietal aj nejasné upriamovanie pozornosti správnymi orgánmi na iného dodávateľa žalobcu PROMAN, s.r.o. bez vysvetlenia, aké závery sú z toho vyvodzované. Údaje z podávaných daňových priznaní nie sú verejne dostupné a žalobca sa o nich nemal v čase spolupráce s dodávateľmi ako dozvedieť. Pokiaľ ide o okolnosti uvádzané správcou dane vo vzťahu k subdodávateľom žalobcu (spoločnosti Mutual Solutions, s.r.o., LASER media s.r.o. a v správnych žalobách pod sp. zn. 6Sf/58/2024 a 6Sf/59/2024 aj MMS Holding s.r.o. a KAproperties, s.r.o.), tieto nemôžu byť žalobcovi vytýkané, nakoľko sa netýkajú jeho priameho dodávateľa, ale subdodávateľov,

o ktorých žalobca nemal vedomosť. Ak správca dane tvrdí, že dodávateľ žalobcu nemal v rokoch 2015, 2016 a 2017 žiadne výnosy, táto skutočnosť z ničoho nevyplýva a z verejne dostupných zdrojov sa dá zistiť iba to, že za tieto roky nie sú zverejnené účtovné závierky. Postavenie zdaniteľnej osoby však nemôže podliehať povinnosti zverejniť ročnú účtovnú závierku (rozsudok Súdneho dvora EÚ C-277/14), ani nie je okolnosťou spôsobilou navodiť súvislosť s podvodným konaním. Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 7Afs/45/2021 okolnosti týkajúce sa „novosti“ dodávateľa na trhu, sídla, nezakladanie účtovných závierok do zbierky listín, dĺžky spolupráce s daňovým subjektom a absencie zmluvného „ošetrenia“ spolupráce nesvedčia bez ďalšieho o podvodnom konaní. Správca dane musí preukázať, že uskutočnenie operácií od počiatku nezodpovedalo bežným obchodným podmienkam, čo sa vo veci žalobcu nepodarilo. Pokiaľ ide o tok finančných transakcií na účte iných spoločností ako žalobcu, nestačí iba ich mechanický popis, pričom správca dane tieto transakcie nevyhodnotil. Nezrovnalosti vo výpovediach konateľov žalobcu a dodávateľa ohľadom miesta uzavretia zmluvy a odovzdania reklamného spotu a neskorších výpovedí svedkov týkajúcich sa uskutočnenia obchodnej transakcie spôsobená odstupom času, nepreukazujú, že došlo k podvodnému konaniu. Z rozhodnutí správcu dane nevyplýva z akých dôvodov došlo k odpočítaniu DPH dodávateľom clariss SK s.r.o. a v prípade správnych žalôb pod sp. zn. 6Sf/58/2024 a 6Sf/59/2024 aj dodávateľom TECH-KA s.r.o. (úmyselné konanie alebo uvedenie do omylu) a na tieto okolnosti neboli vypočúvaní ani ich vtedajší konatelia.

18. Správca dane podľa žalobcu neuspokojivo zodpovedal aj tretiu otázku, či boli zdaniteľné obchody žalobcu spojené s podvodným konaním. Správca dane pri tejto otázke uvádza to isté, čo konštatoval v odpovedi na prvú otázku a žalovaný udáva len všeobecné výklady bez väzby na žalobcu. S odkazom na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR žalobca uviedol, že jeho povinnosťou ako daňového subjektu nebolo zisťovať, či je súčasťou reťazca spoločností alebo zisťovať rozsah a správanie reťazca. Ak je dodávateľ problematický daňový subjekt, má byť v rozhodnutí uvedené v akej miere a z akých dôvodov možno pričítať na vrub žalobcu, že si zvolil tohto dodávateľa. Tiež nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu ohľadom právnych vzťahov týkajúcich sa jeho dodávateľa a subdodávateľov. Každá transakcia musí byť posudzovaná samostatne a nárok na odpočet DPH nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Podľa zistení správcu dane na úrovni obchodnej transakcie medzi žalobcom a jeho priamymi dodávateľmi nedošlo k neodvedeniu dane, naopak, dodávatelia žalobcu vystavené faktúry riadne priznali a uviedli v kontrolných výkazoch DPH.

19. Pokiaľ ide o štvrtú otázku, správca dane podľa žalobcu neuviedol a nepreukázal objektívne okolnosti svedčiace o tom, že žalobca vedel alebo mal a mohol vedieť o tom, že prijal plnenie v reťazci zasiahnutom daňovým podvodom, ale žalobca konal primerane obozretne. Správca dane netvrdil a nepreukázal, že obchodná transakcia žalobcu s jeho dodávateľmi prebiehala za neobvyklých podmienok z hľadiska ceny, splatnosti faktúr, či iných zmluvných podmienok, čo je zásadná črta pre podvodné konanie. Podľa odbornej literatúry nárok na odpočítanie DPH nemožno odoprieť, keď existuje pravdepodobná možnosť, že transakcia je zasiahnutá podvodom. Zásadnou otázkou nie je, či obchodník uskutočnil takzvaný due dilligence test, ale vedel alebo mal vedieť, že jediným vysvetlením okolností, za ktorých sa uskutočňujú obchody, je spojenie s podvodom na DPH (Ondřej Lichnovský, Podvody na DPH a jejich prokazování). Žalovaný v rozpore s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ žiadal od žalobcu, aby si preveril, či jeho dodávatelia alebo subdodávateľ disponujú materiálnym, technickým a personálnym vybavením na dodanie fakturovaných plnení. Nelogické je aj tvrdenie žalovaného, že nie je zrejmé, prečo si žalobca za dodávateľa zvolil spoločnosť, ktorá nebola priamym nositeľom reklamných práv k reklamnej ploche na LED obrazovkách. Tieto pojmy správne orgány nevysvetľujú ani neuvádzajú, ako si to mal žalobca overiť, keďže sa tieto práva neevídujú v žiadnom verejnom registri. Žalobca tiež namietal tvrdenie žalovaného o pôsobení žalobcu na trhu v oblasti médií a reklamy, keďže sa tomuto žalobca primárne nikdy nevenoval. Viaceré okolnosti uvádzané správcou dane nastali až dodatočne (nekontaktnosť spoločnosti, zmena konateľa) a neboli pre žalobcu zistiteľné z verejne dostupných zdrojov (výška daňových povinností v podaných daňových priznaniach dodávateľa a vzťahy medzi dodávateľom a subdodávateľmi, o ktorých žalobca nevedel). Zistenie správcu dane, že internetové stránky neponúkajú dodávateľa clariss SK s.r.o. a v správnych žalobách pod sp. zn. 6Sf/58/2024 a 6Sf/59/2024 aj dodávateľa TECH-KA s.r.o. ako dodávateľov poskytnutých plnení sa týkajú až roku 2023, kedy boli tieto spoločnosti v likvidácii, pričom v administratívnom spise sa nenachádzajú dôkazy o tom, že dodávatelia nevyužívali internetovú stránku, či propagáciu v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach. Správca dane tiež nevykonal dostatočné zisťovanie vo

vzťahu k celkovým obchodným transakciám dodávateľa clariss SK s.r.o. a v správnych žalobách pod sp. zn. 6Sf/58/2024 a 6Sf/59/2024 aj dodávateľa TECH-KA s.r.o., či plnenia poskytnuté žalobcovi boli jediným plnením tohto druhu. Správca dane neuviedol žiadne konkrétne preventívne kontrolné opatrenia, ktoré mal žalobca prijať vo vzťahu k svojim dodávateľom. Správca dane je povinný vyvrátiť tvrdenia daňového subjektu, že ním prijaté opatrenia na zamedzenie účasti na daňovom podvode boli dostatočné s tým, že dodávateľa žalobcu v čase uskutočnenia transakcie neboli zverejnení v zozname daňových dlžníkov, nevykazovali nedoplatky na odvodoch, či iné nesplnené záväzky, existovali niekoľko rokov, pričom dodávateľ clariss SK s.r.o. podnikal podľa výpisu z obchodného registra aj v reklamných službách. Opak správca dane ani netvrdil. Žalobca mal s dodávateľom clariss SK s.r.o. uzavretú písomnú zmluvu za štandardných podmienok, o poskytnutí reklamných služieb boli predkladané rozsiahle dôkazy a úhrady prebiehali vždy až po dodaní služieb. V správnych žalobách pod sp. zn. 6Sf/58/2024 a 6Sf/59/2024 žalobca uviedol, že s dodávateľom TECH-KA s.r.o. mal riadne schválenú a podpísanú cenovú ponuku a dodací list s tým, že absencia písomnej zmluvy je okolnosťou nasvedčujúcou daňovému podvodu nižšieho významu, ktorá musí byť podopretá ďalšími indíciami. Správca dane nemôže od žalobcu vyžadovať uskutočnenie hĺbkových analýz ekonomických, personálnych a iných ukazovateľov jeho dodávateľov.

20. Žalovaný navrhol všetky správne žaloby zamietnuť. Vo vyjadreniach k žalobám argumentoval obdobne ako v napadnutých rozhodnutiach s tým, že žalobné body sú väčšinou identické ako odvolania žalobcu, s ktorými sa žalovaný už vysporiadal. Žalobca repliky nepodal.

Posúdenie veci správnym súdom

21. Správny súd na prejednanie veci nariadil na žiadosť žalobcu pojednávanie na 20. 08. 2025. Preskúmaním správnych žalôb a administratívnych spisov dospel správny súd k záveru, že všetky žalobné body sú nedôvodné, a preto podľa § 190 SSP správne žaloby zamietol. Vzhľadom na totožnosť žalobných bodov v jednotlivých správnych žalobách bude nasledovné odôvodnenie tohto rozsudku smerovať k všetkým správnym žalobám spoločne.

22. V žalobnom bode II. žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nevysporiadanie sa s jeho odvolacími námietkami. Správny súd vo všeobecnosti uvádza, že správne orgány by sa mali vo svojich rozhodnutiach vysporiadať so všetkými kľúčovými námietkami účastníka administratívneho konania, čo môže v niektorých prípadoch konzumovať aj vysporiadanie niektorých dielčích a súvisiacich námietok, pričom uvedené platí u značne obsiahlych podaní (v súlade s nálezmi Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/2007 a I. ÚS 342/2010), čo bol aj prípad odvolaní žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam v predmetnej veci. Rovnako podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva sa nemusia dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby sa zachádzalo do všetkých detailov sporu (rozsudok vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 09. 12. 1994, č. 18390/91). Povinnosťou správcu dane a žalovaného tak nebolo osobitne odpovedať na každú námietku žalobcu, ktorú v administratívnom konaní vzniesol, ale len na tie, ktoré mohli mať vplyv na výsledok konania (rozhodnutie) vo veci samej. Správny súd sa nestotožňuje s argumentáciou žalobcu, že pri nepodstatných námietkach mali správne orgány uviesť, prečo ich za nepodstatné považujú. Takýto postup by úplne poprel vyššie citovanú rozhodovaciu činnosť, ktorej účelom je okrem iného aj hospodárnosť konania, aby správne orgány neboli zahlcované neprimerane rozsiahlymi podaniami obsahujúcimi množstvo nepodstatných námietok s tým, že by sa namiesto vysporiadania s ich dôvodnosťou museli vysporiadať s ich podstatnosťou. Takýto záver by umožnil podávanie šikanózne rozsiahlych podaní zo strany účastníka, na ktoré by správne orgány museli reagovať rovnako obsiahlymi rozhodnutiami. Správny súd podotýka, že hraničné sú v tomto smere správne žaloby žalobcu, ktoré majú oproti rozsahu napadnutých rozhodnutí (od 24 do 36 strán) zjavne neprimeraný rozsah 55 strán. Správny súd tiež nesúhlasí so žalobcom, že nie je povinný v správnej žalobe uviesť a preukázať podstatnosť námietok, o ktorých tvrdí, že sa s nimi mali správne orgány vysporiadať. V zmysle § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, pričom v zmysle § 182 ods. 1 písm. e) SSP je povinnosťou žalobcu v správnej žalobe uviesť dôvody, z ktorých musí byť zrejmé z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné (tzv. žalobné body). Preto pokiaľ žalobca v rámci žalobných bodov namieta nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre nevysporiadanie sa s jeho odvolacími námietkami, je jeho povinnosťou uviesť námietku, s ktorou sa správne orgány nevysporiadali a aj prečo je

potrebné považovať takúto námietku za podstatnú, pretože len to zakladá povinnosť správneho orgánu vysporiadať sa s ňou.

23. Žalobca v závere žalobného bodu II. uvádza konkrétne odvolacie námietky, s ktorými sa podľa neho žalovaný nevysporiadal a podstatnosť týchto námietok odôvodňuje tým, že sa týkali vlastného predmetu konania a uznanie ich dôvodnosti by muselo viesť k inému výroku rozhodnutia vo veci samej. Keďže žalobca v rámci tohto žalobného bodu namieta len nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí, správny súd sa vyjadrí len k tomu, či sa žalovaný s týmito námietkami žalobcu vysporiadal. V ďalších žalobných bodoch žalobca namieta aj závery (ich vecnú správnosť) správcu dane a žalovaného k týmto jednotlivým otázkam, s čím sa správny súd vysporiada nižšie.

24. Žalobca konkrétne namieta nepreskúmateľnosť prvostupňových rozhodnutí, ktoré podľa neho pozostávajú prevažne z mechanického prepisu vykonaných úkonov a absentuje v nich vyhodnotenie vykonaných dôkazov, právne posúdenie veci a reakcia na vyjadrenia a námietky žalobcu uvedené najmä vo vyjadrení k protokolu a vo vyjadrení zo dňa 14. 11. 2023. Takáto námietka žalobcu je všeobecná, nakoľko nekonkretizuje vyhodnotenie akých dôkazov v napadnutých rozhodnutiach absentuje, v čom je uvedené právne posúdenie veci neúplné a s ktorými konkrétnymi námietkami žalobcu v jeho vyjadreniach sa žalovaný nevysporiadal. Takto formulovaný žalobný bod nie je v súlade s § 182 ods. 1 písm. e) SSP a neumožňuje správneho súdu vykonať prieskum napadnutých rozhodnutí.

25. Následne žalobca uvádza konkrétne argumenty, na ktoré žalovaný podľa neho nereagoval. Pokiaľ žalobca namieta kumulovanie navzájom nezlučiteľných dôvodov – daňový podvod, neexistencia plnenia a zneužitie práva, túto námietku nepovažuje správny súd za dôvodnú. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach výslovne uviedol, že z prvostupňových rozhodnutí jednoznačne vyplýva, že dôvodom pre zamietnutie práva na odpočítanie dane bolo zistené podvodné konanie na DPH, o ktorom žalobca mohol vedieť. Z tohto dôvodu je nedôvodná aj námietka žalobcu, že žalovaný sa nevysporiadal s jeho požiadavkou na rozlišovanie zneužívacieho správania od daňového podvodu. Žalovaný sa tiež vysporiadal s námietkou rozporu záverov správcu dane v jeho v poradí tretích rozhodnutiach s protokolom a predošlými rozhodnutiami, keď uviedol, že správca dane názor zmenil na základe protestu prokurátora, rozhodnutia Ministerstva financií SR a v poradí tretích rozhodnutí žalovaného a podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ, a to na základe ďalšieho dokazovania vykonaného vo vyrubovacom konaní. Žalovaný sa vysporiadal aj s námietkou žalobcu, že správca dane vykonával vo vyrubovacom konaní dokazovanie nad rámec dôkazných návrhov žalobcu, keď uviedol, že podstatná časť dôkazov bola obstaraná v daňovej kontrole s tým, že žalobca sa mohol k týmto dôkazom vyjadriť na ústnych pojednávaníach v dňoch 30. 11. 2021, 19. 01. 2022 a 30. 10. 2023. Týmito závermi sa žalovaný zároveň vysporiadal s námietkou žalobcu, že pokiaľ mal správca dane v úmysle preukazovať daňový podvod, malo to byť predmetom daňovej kontroly, keďže vysvetlil, prečo bolo v poradí tretích rozhodnutiach zmenené právne posúdenie veci. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že správca dane v rámci tzv. Axel Kittel testu zohľadňoval okolnosti, ktoré nastali ex post, aj s týmto sa žalovaný vysporiadal tak, že tieto nezrovnalosti bol správca dane oprávnený použiť v rámci skúmania objektívneho testu na podvod, pričom v rámci subjektívneho tzv. vedomostného testu identifikoval správca dane objektívne okolnosti, ktoré vyhodnotil vo vzájomných súvislostiach s prihliadnutím na obvyklú obchodnú činnosť a možnosti žalobcu pri overovaní dodávateľa. Pokiaľ žalobca namieta, že DPH bola neoprávnené uplatnená na úrovni dodávateľov clariss SK s.r.o. a TECH-KA s.r.o., ktorí si ju neoprávnené uplatnili od nepláťteľa DPH, a teda aj bez žalobcu by bol vplyv na štátny rozpočet rovnaký, aj touto námietkou sa žalovaný vysporiadal, a to v rámci odpovede na prvú otázku Axel Kittel testu – existencia daňového úniku. Žalovaný tu zhodne so správcou dane konštatoval, že hoci daňový únik nenastal priamo u žalobcu, ale v inom článku reťazca, do štátneho rozpočtu nebola odvedená daň z obchodov uskutočnených žalobcom, ktorú si žalobca odpočítal a túto daň mali do štátneho rozpočtu odvieť jeho dodávateľa, resp. subdodávateľa. Bez účasti žalobcu by tak žiadna chýbajúca daň neexistovala. Vzhľadom na vyššie uvedené nie je možné prisvedčiť námietke nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí vznesenej v žalobnom bode II.

26. Správny súd sa nestotožňuje ani s námietkou obsiahnutou v žalobnom bode III. o vnútornej rozpornosti preskúmaných rozhodnutí pre kumulovanie dôvodov nepriznania odpočítania DPH, pretože k takémuto kumulovaniu nedošlo. Správca dane v prvostupňových rozhodnutiach skonštatoval splnenie formálnych a materiálnych podmienok na odpočítanie DPH a je zrejmé, že vec právne posúdil ako daňový podvod, tak ako je to zhrnuté v odsekoch 3. až 5. tohto rozsudku. Rovnako

aj žalovaný v napadnutých rozhodnutiach uvádza, že z prvostupňových rozhodnutí jednoznačne vyplýva, že dôvodom pre zamietnutie práva na odpočítanie dane bolo zistené podvodné konanie na DPH, o ktorom žalobca mohol vedieť. Správny súd sa nestotožňuje s názorom žalobcu, že konštatovania správcu dane o tom, že dodávatelia, subdodávatelia a žalobca deklarovali vzájomné obchodné transakcie predstierané len pre daňové účely; že ide o vykonštruovaný reťazec, v ktorom mal byť žalobca konečným odberateľom a že dodávateľská spoločnosť nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, sú nezlučiteľné s posúdením veci ako daňového podvodu. Správca dane mal preukázanú existenciu materiálneho plnenia. V prípade dodania reklamy mal správca dane preukázané jej skutočné odvysielanie na LED obrazovkách prostredníctvom spoločnosti LASER media s.r.o., čo potvrdil aj konateľ tejto spoločnosti. V prípade dodania paletových regálových systémov mal správca dane existenciu tohto plnenia preukázanú vykonanou miestnou ohliadkou v skladových priestoroch žalobcu, kde sa tento tovar nachádzal. Zároveň však správca dane považoval za preukázané, že fakturované plnenia žalobcovi nedodali dodávatelia clariss SK s.r.o. a TECH-KA s.r.o. uvedení na faktúrach, na čom založil svoje v poradí prvé dve rozhodnutia, s čím sa stotožnil aj žalovaný vo svojich v poradí druhých potvrdzujúcich rozhodnutiach. Správca dane a žalovaný však nedodanie služieb a tovaru dodávateľmi uvedenými na faktúre mylne (právne nesprávne) považovali za nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, čo bolo dôvodom na zrušenie ich rozhodnutí Ministerstvom financií SR. Pri zistení takýchto nezrovnalostí však môže dôjsť k nepriznaniu práva na odpočítanie DPH z dôvodu daňového podvodu. Pri daňovom podvode často dochádza práve k situácii, že sa do obchodného reťazca umelo vložia subjekty, ktoré reálne zdaniteľné plnenie neposkytujú, ale plnenie cez nich „prechádza“ len účtovne za účelom dosiahnutia nezákonného daňového zvýhodnenia. Práve takýmto podvodnému konaniu zodpovedajú zistenia správcu dane o predstieranom a vykonštruovanom dodávateľskom reťazci a o nevykonávaní ekonomickej činnosti dodávateľmi žalobcu, ktoré správca dane zistil preverovaním obchodných reťazcov. Tieto závery sú plne zlučiteľné s posúdením veci ako daňového podvodu. Preto je námietka vnútornej rozpornosti napadnutých rozhodnutí nedôvodná.

27. Žalobca ďalej v žalobnom bode IV. nedôvodne namieta porušenie § 45 ods. 1 písm. f), resp. § 46 ods. 5 daňového poriadku zo strany správcu dane s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR prijaté ako 18/2022 ZNSS s tým, že pokiaľ mienil správca dane žalobcovi nepriznať právo na odpočítanie DPH z dôvodu daňového podvodu, mal s tým žalobcu oboznámiť ešte v priebehu daňovej kontroly. Správny súd uvádza že podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku oznamuje správca dane v priebehu daňovej kontroly pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzýva daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Podľa ustálenej rozhodovacej činnosti (žalobcom uvádzané rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 1Sžfk/10/2020, prijaté v Zbierke pod č. 18/2022) prechádza prostredníctvom tejto výzvy správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku dôkazné bremeno späť na daňový subjekt, pričom k tomu musí dôjsť ešte v priebehu daňovej kontroly. Následkom nedodržania tohto procesného postupu je, že dôkazné bremeno zo správcu dane na žalobcu neprejde. Hoci by správny súd skonštatoval nedodržanie uvedeného zákonného ustanovenia zo strany správcu dane, nemalo by to žiaden vplyv na zákonnosť preskúmaných rozhodnutí, keďže správca dane a žalovaný veci posúdili ako daňový podvod, kedy je celé dôkazné bremeno na správcovi dane, a vôbec nedochádza k jeho presunu späť na žalobcu. Správca dane a žalovaný nezaložili svoje rozhodnutia na tom, že by žalobca neunesol dôkazné bremeno, teda že by nejakú skutočnosť nepreukázal alebo správcom dane vznesené pochybnosti neodstránil. Samozrejme aj v prípade právneho posúdenia veci ako daňového podvodu musí daňový subjekt dostať možnosť vyjadriť sa k tomuto posúdeniu a možnosť preukázať, že k daňovému podvodu nedošlo alebo že na ňom nebol účastný. Ani v tomto smere však správca dane nepochybil, keďže pred vydaním prvostupňových rozhodnutí uviedol na ústnych pojednávaniach dňa 30. 10. 2023 svoje závery o daňovom podvode vrátane toho, ako vyhodnotil tzv. Axel Kittel test a prezentoval všetky dôkazy, z ktorých pri tomto posúdení vychádzal, na čo žalobca reagoval písomným podaním zo dňa 14. 11. 2023. Žalobca tak mal ešte pred vydaním prvostupňových rozhodnutí vedomosť o tom, ako mieni správca dane vec právne posúdiť a mal možnosť brániť sa a navrhnúť dokazovanie.

28. Je pravda, že po ukončení daňovej kontroly došlo k zmene právneho posúdenia veci z nesplnenia hmotnoprávnych podmienok na daňový podvod, avšak nešlo o svojvoľnú zmenu. K tejto zmene došlo na základe zrušenia v poradí druhých rozhodnutí žalovaného jeho nadriadeným orgánom Ministerstvom financií SR na základe protestu prokurátora. Právny názor vyslovený v rozhodnutí nadriadeného orgánu

je pritom pre žalovaného aj správca dane záväzný. Správny súd podotýka, že daňovú kontrolu vykonáva len správca dane a jeho nadriadené orgány sa k právnemu posúdeniu veci môžu vyjadriť až v rámci rozhodnutí vo veci samej, pri preskúmaní rozhodnutia správca dane vydaného vo vyrubovacom konaní po skončení daňovej kontroly. K zmene právneho posúdenia veci správcom dane v praxi dokonca často dochádza až na základe rozhodnutia správneho súdu. V postupe správca dane preto nemožno konštatovať nezákonnosť, ak vec právne posúdil v súlade s právnym názorom jeho nadriadených správnych orgánov, hoci sám k takémuto právnemu posúdeniu v priebehu daňovej kontroly nedospel. Akceptovaním opačného názoru by došlo k popretiu inštančnosti daňového konania zakotvenej v § 74 ods. 4 daňového poriadku. Keďže správca dane bez znalosti právneho názoru jeho nadriadených orgánov počas daňovej kontroly posudzoval veci ako porušenie hmotnoprávnych podmienok, nemohol v daňovej kontrole ani vykonať dokazovanie smerujúce k preukázaniu daňového podvodu a účasti žalobcu na ňom. Navyše skutkový stav bol prevažne zistený dokazovaním v rámci daňovej kontroly, kde správca dane uzavrel, že sa nepreukázalo dodanie tovaru a služieb dodávateľmi žalobcu uvedenými na faktúrach, avšak správca dane tento záver nesprávne právne posúdil ako nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, hoci malo ísť o daňový podvod.

29. Správny súd v tomto smere nesúhlasí s názorom žalobcu, že ak by bolo možné vo vyrubovacom konaní zmeniť skutočnosti vedúce k odmietnutiu práva na odpočítanie DPH, bola by prekluzívna lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku bez reálneho zmyslu a správca dane by sa po formálnom doručení protokolu mohol od neho vo vyrubovacom konaní ľubovoľne odchyliť. Podľa rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf/35/2010 a Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 24/2010-57 predstavuje lehota na vykonanie daňovej kontroly zákonný limit a daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, inak protokol z nej nadobudne povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Dôvodom uvedených záverov je podľa vyššie uvedených rozhodnutí skutočnosť, že daňová kontrola predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Obmedzenie daňovej kontroly zákonnou lehotou je uplatnením požiadavky proporcionality zásahov správcu dane voči daňovým subjektom. Žalobca v predmetnej veci nenamieta formálne porušenie lehoty na vykonanie jednotlivých daňových kontrol, teda doručenie protokolov z jednotlivých daňových kontrol žalobcovi po lehote jedného roka od začatia daňových kontrol podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku. Aj z obsahu administratívnych spisov vyplýva, že táto lehota (po odrátaní doby prerušenia daňových kontrol) bola zo strany správca dane dodržaná. Momentom doručenia protokolov boli jednotlivé daňové kontroly skončené a správca dane už nemohol vykonávať voči žalobcovi žiadne úkony predstavujúce závažný a intenzívny zásah do právom chránenej sféry žalobcu ako daňového subjektu zodpovedajúci rozsahu práv a povinností upravených daňovým poriadkom (§ 45) pre účely daňovej kontroly. Preto si správca dane ani nemohol fakticky predĺžiť daňovú kontrolu, keďže počas vyrubovacieho konania už nemal voči žalobcovi také intenzívne oprávnenia, ako počas daňovej kontroly, a preto vykonávaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemohlo dôjsť k negatívnym následkom v podobe pokračovania výkonu daňovej kontroly, teda k nezákonnému zásahu do práv daňového subjektu v rozsahu závažného a intenzívneho zásahu do individuálnej právom chránenej sféry žalobcu ako pri výkone daňovej kontroly. Žalobca v tomto smere ani nešpecifikoval, ako konkrétne bolo do jeho práv zasiahnuté.

30. Pokiaľ žalobca namieta, že správca dane vo vyrubovacom konaní výzvami z 27. 06. 2023 a 07. 08. 2023 vyzýval žalobcu na predkladanie dôkazov, hoci tieto povinnosti podľa § 45 ods. 2 písm. d) a e) daňového poriadku už nemal, ani v tomto postupe správny súd nezhliadol ich nezákonnosť. Správny súd sa stotožňuje so žalobcom, že v tomto štádiu už žalobca nemal povinnosti v rozsahu § 45 daňového poriadku ako pri daňovej kontrole, to však neznamená, že správca dane nemôže pri vykonávaní dokazovania v rámci vyrubovacieho konania žiadať predloženie dôkazov od žalobcu v súlade s § 3 ods. 2 daňového poriadku a aj v tomto štádiu postupovať v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. Takto žalobcom poskytnuté doklady preto nepredstavujú nezákonne získané dôkazné prostriedky.

31. V žalobnom bode V. žalobca namieta, že súčasťou administratívnych spisov nie sú viaceré dokumenty, z ktorých správca dane vychádzal v rozhodnutí. Žalobca konkrétne správcovi dane vytýka, že vyhotovil viaceré úradné záznamy o nazeraní do spisov iných daňových subjektov a reprodukoval ich obsah, avšak tieto samotné dokumenty sa v administratívnom spise nenachádzajú. Správny súd má za to, že takýto postup správcu dane nie je v rozpore so zákonom, ale v súlade s § 19 ods. 7

daňového poriadku, podľa ktorého o odkazoch na iné spisové materiály vyhotoví orgán, ktorý ich zistil, úradný záznam a v tomto odkáže na zdroj informácie. Pri všetkých úradných záznamoch uvedených žalobcom v správnych žalobách takto správca dane postupoval. Daňový poriadok ani iný právny predpis neukladajú v tomto prípade správcovi dane povinnosť prikladať jednotlivé listiny z iných daňových konaní. Názor žalobcu nepodporuje ani rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/7/2016, na ktorý odkazuje, nakoľko v tomto rozsudku vytkli správne súdy správcovi dane, že v administratívnom spise síce boli úradné záznamy o nahliadaní správcu dane do spisov týkajúcich sa daňovej kontroly u iných daňových subjektov, avšak o týchto úkonoch nebol žalobca zo strany správcu dane upovedomený a navyše sa v administratívnom spise nenachádzali ani listiny, ktoré boli správcom dane u týchto subjektov preverované resp. oboznamované, a tieto skutočnosti boli uvedené až v protokole z daňovej kontroly. Najvyšší súd SR tak v uvedenom rozsudku nepovažoval za nezákonné samotné nepripojenie listín z iných daňových kontrol, ale neoboznámenie žalobcu s ich obsahom, pričom pripojenie týchto listín považuje za jeden z možných spôsobov ako s nimi žalobcu oboznámiť. V predmetnej veci však správca dane vyhotovil o odkaze na iné spisové materiály úradný záznam podľa § 19 ods. 7 daňového poriadku a žalobca mal možnosť sa s týmito informáciami pred vydaním napadnutých rozhodnutí oboznámiť.

32. Pokiaľ žalobca namieta, že konštatovanie žalovaného, že žalobca v roku 2016 zabezpečoval reklamné služby cez spoločnosť PONTES s.r.o. prostredníctvom jej konateľa pána E., sa nenachádza v prvostupňových rozhodnutiach a nemá oporu v administratívnom spise, správny súd uvádza, že táto informácia je súčasťou zápisnice o pojednávaní č. 102168111/2021 zo dňa 09. 11. 2021, pričom ide o odpoveď svedka C. D. (konateľa spoločnosti LASER media s.r.o.) na otázku splnomocnenej zástupkyne žalobcu (strana 8 uvedenej zápisnice). Toto je uvedené aj v prvostupňových rozhodnutiach (strany 31-32). Nie je preto pravdivé tvrdenie žalobcu, že sa o tejto skutočnosti dozvedel až z napadnutých rozhodnutí a nemal možnosť sa k tomu vyjadriť.

33. Pokiaľ žalobca namieta, že v administratívnom spise sa nenachádza ani fotodokumentácia reklamy vysielanej na LED obrazovkách predložená žalobcom v októbri 2018 a táto fotodokumentácia nie je uvedená v rámci súpisu kontrolovaných dokladov predložených ku kontrole v protokole, táto skutočnosť zjavne nemohla mať vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Žalobcom uvádzaná fotodokumentácia má preukazovať, že došlo k dodaniu fakturovaných služieb od dodávateľa clariss SK s.r.o., teda k odvysielaniu reklamy na LED obrazovkách. Túto skutočnosť však správca dane považoval za preukázanú, a preto absencia jedného z dôkazov o tejto (nespornej) skutočnosti v administratívnom spise nemôže za žiadnych okolností predstavovať zásah do subjektívnych práv žalobcu.

33. Správny súd na druhej strane musel prisvedčiť námietke žalobcu, že v administratívnom spise sa nenachádzajú žiadne dôkazy preukazujúce zistenia správcu dane uvedené v prvostupňových rozhodnutiach ohľadom bankových účtov spoločností LASER media s.r.o. a Laser Media Company, s.r.o. a ohľadom podávaní, resp. nepodávaní daňových priznaní dodávateľmi clariss SK s.r.o. a TECHKA s.r.o. Pokiaľ správca dane zistil tieto skutočnosti zo systému dostupného správcovi dane, ako to uviedol, mal o tom vyhotoviť úradný záznam podľa § 19 ods. 7 daňového poriadku ako pri skutočnostiach zistených zo spisov iných daňových subjektov. V tomto prípade došlo zo strany správcu dane k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. Pri zistení takéhoto porušenia správny súd v súlade s § 191 ods. 1 písm. g) SSP zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy len vtedy, ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Nie každé porušenie ustanovenia o konaní teda zakladá dôvodnosť správnej žaloby. Účelu správneho súdnicstva nezodpovedá zrušenie napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy len preto, aby sa zopakoval proces pred týmto orgánom, ktorého výsledkom by zjavne bolo opätovné vydanie obsahovo totožného rozhodnutia. Pokiaľ by správny súd napadnuté rozhodnutia zrušil a veci vrátil správcovi dane, tento by len do administratívnych spisov doplnil úradné záznamy o vyššie uvedených zisteniach, ktoré prebral zo svojho systému. Žalobca pritom nerozporuje ich pravdivosť. Preto po doplnení týchto úradných záznamov do administratívnych spisov by správca dane a žalovaný zjavne dospeli k rovnakým skutkovým zisteniam a vydali by obsahovo totožné rozhodnutia. Preto musí správny súd uzavrieť, že vyššie uvedené porušenie ustanovenia o konaní § 19 ods. 7 daňového poriadku nemožno považovať za podstatné, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

34. Žalobca v žalobnom bode VI. namieta nedodržanie lehoty na vykonanie daňových kontrol a s tým súvisiacu nezákonnosť protokolov z nich, pretože správca dane vykonával určité úkony pred začatím daňových kontrol. V prípade daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia máj až august 2018 išlo o miestne zisťovanie spočívajúce v žiadosti o predloženie dokladov od žalobcu a jeho dodávateľa clariss SK s.r.o. Správny súd takýto postup správcu dane nepovažuje za nezákonný. Z úradných záznamov č. 100211925/2019 zo dňa 17. 01. 2019 a č. 100589305/2019 zo dňa 08. 03. 2019 vyplýva, že v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia máj až august správca dane nahliadol do spisu vykonaného miestneho zisťovania DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018, z ktorého prevzal jednotlivé výzvy a odpovede na ne uvádzané žalobcom v tomto žalobnom bode získané pri miestnom zisťovaní, ktoré neboli žalobcovi vrátené, nakoľko boli ponechané k výkonu daňovej kontroly.

35. Postup pri miestnom zisťovaní je upravený v § 37 a nasl. daňového poriadku, pričom podľa § 37 ods. 2 daňového poriadku miestne zisťovanie predstavuje činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní. Podľa § 38 ods. 5 daňového poriadku má zamestnanec správcu dane právo zapožičať si doklady, výpisy, ich kópie alebo iné veci, čo potvrdí pri prevzatí. Takto zapožičané doklady správca dane vráti najneskôr do 30 dní od ich predloženia, čo neplatí, ak začala daňová kontrola. Daňový poriadok teda predpokladá, že aj pred začatím daňovej kontroly môže správca dane preverovať a zisťovať skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní a v tejto súvislosti aj vyhľadávať dôkazy. Takto získané dôkazy si správca dane môže ponechať, ak vo veci medzitým začal vykonávať daňovú kontrolu. Činnosť miestneho zisťovania správcu dane v predmetnej veci prebehla v októbri 2018, pričom správca dane bezprostredne na to už dňa 23. 10. 2018 vydal oznámenie o daňovej kontrole za zdaňovacie obdobia máj až august 2018, ktorá sa začala dňa 11. 12. 2018. Správcomi dane preto nemožno nič vyčítať, keďže konal v súlade s daňovým poriadkom a po získaní dokladov v rámci miestneho zisťovania bez zbytočného odkladu začal daňovú kontrolu a tieto doklady si ponechal. Nejde o postup v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR, ako to namieta žalobca, ani dôkazy získané správcou dane nemožno považovať za nezákonné s tým, že správca dane úradnými záznamami č. 100211925/2019 zo dňa 17. 01. 2019 a č. 100589305/2019 zo dňa 08. 03. 2019 takto získané dôkazy prevzal do daňovej kontroly postupom podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku ako skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti, pričom tento svoj postup takto opísal aj v prvostupňových rozhodnutiach. Pokiaľ žalobca namieta, že správca dane neprebral všetky dokumenty z miestneho zisťovania, správny súd uvádza, že správca dane nie je povinný prevziať celý obsah iných spisov, do ktorých nahliada. Je len na správcovi dane, ktoré prebraté doklady považuje za potrebné na výkon daňovej kontroly. Navyše žalobcovi nič nebránilo navrhnúť v tomto smere doplnenie dokazovania, ak mal za to, že nejaký ďalší dokument zo spisu miestneho zisťovania bol potrebný na zistenie skutkového stavu, čo však žalobca neurobil.

36. Obdobne postupoval správca dane aj v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia september a október 2018. Z úradného záznamu č. 100564469/2019 zo dňa 05. 03. 2019 vyplýva, že v rámci tejto daňovej kontroly správca dane nahliadol do spisu vykonaného miestneho zisťovania DPH za zdaňovacie obdobie september 2018, z ktorého prebral jednotlivé doklady uvádzané žalobcom v tomto žalobnom bode získané pri miestnom zisťovaní, ktoré neboli žalobcovi vrátené, nakoľko boli ponechané k výkonu daňovej kontroly. Konkrétne išlo o doklady predložené žalobcom dňa 14. 01. 2019 v zmysle potvrdenia o zapožičaní dokladov. Aj v tomto prípade došlo k začatiu daňovej kontroly na základe oznámenia zo dňa 22. 01. 2019, ktorá sa začala dňa 05. 03. 2019, teda bezprostredne po získaní dokladov z miestneho zisťovania. Aj s týmito dokladmi sa mal žalobca možnosť oboznámiť v rámci daňovej kontroly, do ktorej boli prebraté vyššie uvedeným úradným záznamom. Preto ani v postupe správcu dane v rámci tejto daňovej kontroly nevzhliadol správny súd rozpor so zákonom.

37. Správny súd uvádza, že takýto postup správcu dane nepredstavuje prekročenie jednoročnej lehoty na výkon daňovej kontroly ustanovenej v § 46 ods. 10 daňového poriadku, a to ani v materiálnom zmysle. Daňový poriadok rozlišuje miestne zisťovanie a daňovú kontrolu ako samostatné inštitúty a zároveň predpokladá, že miestne zisťovanie môže začať aj pred daňovou kontrolou s tým, že daňová kontrola bude na neho plynule nadväzovať dokonca s použitím získaných dôkazov v rámci miestneho zisťovania (§ 38 ods. 5 daňového poriadku rozobratý vyššie). Preto nie je dôvod započítavať dobu výkonu miestneho zisťovania do doby výkonu daňovej kontroly. Nenáležitý je aj poukaz právneho zástupcu žalobcu prednesený na pojednávaní na rozsudok tunajšieho súdu sp. zn. ZA-30S/190/2022 zo dňa 21. 08. 2024 ohľadom nepoužitelnosti dôkazov získaných pred začatím daňovej kontroly. Vo veci sp. zn. ZA-30S/190/2022 išlo o iný skutkový a právny stav, nakoľko správca dane nevykonával pred začatím

daňovej kontroly miestne zisťovanie, ale bez akéhokoľvek zákonného podkladu vyzýval daňový subjekt na predloženie dokladov a písomností k preverovaniu zdaniteľných obchodov a realizoval aj výsluch splnomocneného zástupcu žalobcu. Preto správny súd označil takto získané dôkazy za nezákonné, čo však nie je porovnateľné s predmetnou vecou, kde správca dane žiadal doklady v súlade so zákonom (§ 37 ods. 2 v spojení s § 38 ods. 5 daňového poriadku).

38. V žalobnom bode VII. žalobca namieta postup správcu dane pri vykonávaní dokazovania, konkrétne, že mu nebolo umožnené byť prítomný pri výsluchu svedka C. G. a klásť mu otázky. Správny súd uvádza, že výsluch uvedeného svedka nevykonával správca dane, ale orgány finančnej správy Rakúskej republiky na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010/EU. Príslušný dožiadaný orgán pri vybavení dožiadania postupuje podľa uvedeného nariadenia a podľa svojich vnútroštátnych procesných predpisov. Pri vykonávaní výsluchu uvedeného svedka sa teda vôbec nepostupovalo podľa daňového poriadku, a preto námietky žalobcu ohľadom toho, že sa malo postupovať podľa § 25 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku a poukaz na s tým súvisiacu rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu SR a Najvyššieho súdu SR, ktorá sa netýka medzinárodnej výmeny informácií, sú zjavne nedôvodné. Správca dane ani nemohol mať povinnosť (a o to menej možnosť túto povinnosť splniť) vyznamenať žalobcu o tomto výsluchu a umožniť mu klásť svedkovi otázky, keďže výsluch tohto svedka nevykonával.

39. Žalobca ďalej namieta, že o výsluchu svedka B. B. dňa 25. 04. 2019 bol v rozpore s § 25 ods. 4 druhá veta daňového poriadku upovedomený len ústne s tým, že aj toto upovedomenie uvedené v úradnom zázname správcu dane z 15. 04. 2019 poprel. Správny súd uvádza, že aj v rámci tejto námietky žalobca namieta porušenie ustanovení o konaní, pričom v súlade s § 191 ods. 1 písm. g) SSP správny súd zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy len vtedy, ak toto porušenie bolo podstatné a mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Daňový poriadok v § 25 ods. 4 druhá veta síce ustanovuje písomnú formu upovedomenia daňového subjektu o výsluchu svedka, nedodržanie tohto ustanovenia a vyznamenanie daňového subjektu inou formou však podľa správneho súdu nepredstavuje podstatné porušenie ustanovenia o konaní, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Účelom tohto ustanovenia je, aby sa daňový subjekt o výsluchu svedka dozvedel pred jeho uskutočnením a mohol byť na ňom prítomný a klásť svedkovi otázky. Tento účel je naplnený akoukoľvek formou vyznamenania o výsluchu, aj telefonickou, ako to urobil správca dane v predmetnej veci. Za podstatné porušenie tohto ustanovenia s vplyvom na zákonnosť napadnutého rozhodnutia by správny súd považoval napr. úplnú absenciu upovedomenia o výsluchu s tým, že obsah výsluchu tohto svedka by bol zároveň podstatný pre rozhodnutie vo veci. Z úradného záznamu č. 100886532/2019 zo dňa 15. 04. 2019 vyplýva, že svedok B. B. bol najprv dňa 19. 03. 2019 písomne predvolaný na ústne pojednávanie, ktoré sa malo konať dňa 16. 04. 2019, avšak dňa 15. 04. 2019 sa telefonicky ospravedlnil, a v rámci tohto telefonického rozhovoru s ním bol dohodnutý nový termín výsluchu dňa 25. 04. 2019, o čom bol vyznamenaný konateľ žalobcu, ktorý s novým termínom súhlasil. Takýto postup správcu dane považuje správny súd za logický, pričom pri zmene termínu výsluchu len 10 dní pred jeho uskutočnením bolo rozumnejšie upovedomiť o tom žalobcu telefonicky, nakoľko v tak krátkej dobe nebolo zaručené doručenie upovedomenia poštou. Pokiaľ žalobca popiera uskutočnenie telefonického upovedomenia o výsluchu, správny súd uvádza, že v administratívnom spise sa k tejto skutočnosti nachádza jediný dôkaz – vyššie uvedený úradný záznam, ktorý svedčí v prospech vykonania telefonického upovedomenia. Za tejto dôkaznej situácie nemôže správny súd uvedenú otázku vyhodnotiť tak, že k telefonickému upovedomeniu nedošlo. Navyše správny súd uvádza, že žalobca neupovedomenie o výsluchu svedka B. telefonicky nenamietal v priebehu celého administratívneho konania, a preto sa namietanie tejto skutočnosti až v správnej žalobe javí správneho súdu ako účelové.

40. Pokiaľ žalobca namieta, že pri upovedomení o výsluchoch ostatných svedkov správcu dane neuviedol meno svedka ani príslušné zdaňovacie obdobie v rozpore s § 25 ods. 4 daňového poriadku správny súd uvádza, že uvedené zákonné ustanovenie (ani žiadne iné) neukladá správcovi dane povinnosť uvádzať podrobnosti o výsluchu svedka v rozsahu, ako to namieta žalobca. Podstatné je len to, aby správca dane o výsluchu svedka vyznamenal tak, aby sa ho daňový subjekt mohol zúčastniť. Preto žalobcom uvádzaným postupom správcu dane nedošlo k porušeniu zákona.

41. Žalobca nedôvodne namieta aj preberanie informácií správcami dane z iných daňových kontrol. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku možno ako dôkaz 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, pričom podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku nie je potrebné dokazovať skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti. V rámci tohto žalobného bodu žalobca nespochybňoval samotnú zákonnosť získania týchto dôkazov, a preto neexistoval žiaden dôvod, prečo by ich správca dane nemohol použiť. Správny súd sa tiež nestotožnil s tvrdením žalobcu, že v zmysle § 24 ods. 3 daňového poriadku nie je potrebné dokazovať len skutočnosti známe z činnosti zamestnancov správcu dane, ktorí konajú v danej veci. Podľa správneho súdu môže ísť o akékoľvek skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti, pretože daňový poriadok ich nelimituje len na skutočnosti známe konkrétnym zamestnancom z ich vlastnej činnosti. Zároveň nie je daný žiaden dôvod na tak reštriktívny výklad zákona, ako to požaduje žalobca. Prebratie určitých už zistených skutočností a vykonaných dôkazov z iných daňových kontrol preto nie je možné považovať za nezákonné. Naopak, ide o zákonný logický a hospodárny postup správcu dane. Žalobca ďalej namieta, že so skutočnosťami známymi správcovi dane z jeho činnosti je potrebné oboznámiť daňový subjekt, avšak nenamieta, s ktorými takto získanými skutočnosťami nebol oboznámený. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vždy pri prebratí dokumentov z iných daňových spisov o tom spísal úradný záznam a žalobca sa s týmito dokumentami mal možnosť oboznámiť s tým, že v rámci ústneho pojednávania dňa 30. 10. 2023 pred vydaním prvostupňových rozhodnutí správcu dane oboznámil žalobcu, že mieni vec právne posúdiť ako daňový podvod a žalobcovi zároveň uviedol všetky relevantné dôkazy, z ktorých pri tom vychádzal vrátane ich vyhodnotenia (v podstate totožne ako v prvostupňových rozhodnutiach). Správny súd pri použití výsluchov svedkov z inej daňovej kontroly ako dôkazu odkazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sžfk/76/2020, ktorý takýto postup nepovažuje za nezákonný, hoci o týchto výsluchoch nebol daňový subjekt upovedomený a nemohol klásť svedkom otázku. Pokiaľ žalobca namieta, že správca dane nemôže len preberať informácie z informačného systému finančnej správy bez vlastného dokazovania, správny súd uvádza, že správca dane okrem prebratia niektorých dokumentov z iných daňových spisov sám vykonal rozsiahle dokazovanie.

42. V rámci žalobného bodu VIII. žalobca namieta nedostatočné zistenie skutkového stavu, konkrétne, že správca dane v rozpore so záväzným právnym názorom žalovaného nevykonal miestne zisťovania na miestach, kde boli na LED obrazovkách vysielané reklamné spoty žalobcu. Správny súd uvádza, že v poradí prvých zrušujúcich rozhodnutiach žalovaného je skutočne uvedené, že správca dane má toto miestne zisťovanie vykonať, pričom z administratívnych spisov je zrejmé, že správca dane namiesto toho zaslal písomné výzvy subjektom, ktoré identifikoval ako vlastníkov alebo užívateľov nehnuteľností, na ktorých mali byť LED obrazovky umiestnené. Správny súd však uvádza, že týmto postupom správcu dane nemohlo za žiadnych okolností dôjsť k ukráteniu žalobcu na jeho právach. Miestne zisťovania by mohli smerovať jedine k preukázaniu dodania plnenia fakturovaného dodávateľom clariss SK s.r.o., teda k preukázaniu odvysielania reklamy žalobcu na LED obrazovkách. Správca dane ale v prvostupňových rozhodnutiach materiálnu existenciu tohto plnenia nespochybňoval, a to v žiadnom rozsahu. Nevykonanie ďalšieho dokazovania ohľadom skutkových okolností, ktoré správca dane na základe iných dôkazov považoval za preukázané, nemohlo nijako ovplyvniť rozhodnutie vo veci samej.

43. Pokiaľ žalobca namieta, že správca dane mal za účelom úplného zistenia skutkového stavu vypočuť svedkov C. E. a C. J. a opätovne vyzvať svedka C. D., aby predložil účtovnú dokumentáciu spoločnosti LASER media s.r.o. za rok 2018, nejde o dôvodné námietky. Správca dane a žalovaný vec právne posúdili ako daňový podvod. Pri tomto právnom posúdení je celé dôkazné bremeno na správcovi dane, ktorý si podľa správneho súdu zabezpečil dostatok dôkazov, aby urobil uvedený záver (k tomu sa správny súd vyjadrí podrobnejšie nižšie v rámci vysporiadania sa so žalobným bodom IX. a odpoveďami na jednotlivé otázky Axel Kittel testu) a v tomto smere nebolo potrebné vykonávať žiadne ďalšie dokazovanie. Pokiaľ žalobca nesúhlasil so skutkovými závermi a právnym posúdením veci prezentovaným správcom dane, o ktorom bol vyrozmienený na ústnom pojednávaní dňa 30. 10. 2023, nič mu nebránilo, aby sám navrhol doplnenie dokazovania vo vyššie uvedenom rozsahu. Správca dane by mal potom povinnosť navrhnuté dokazovanie vykonať alebo odôvodniť, prečo nie je potrebné pre rozhodnutie vo veci. Žalobca však takto nepostupoval a v rámci administratívneho konania toto dokazovanie vykonať nenavrhol.

44. Pokiaľ žalobca namieta vyhodnotenie výpovede svedka C. D. ako nedôveryhodnej a účelovej bez preskúmateľnej úvahy správcu dane, správny súd uvádza, že v prvostupňových rozhodnutiach sa takéto vyhodnotenie správcu dane nenachádza. K výpovedi svedka C. D., konkrétne o tom, že odvysielanie reklamných spotov žalobcu si objednala spoločnosť PONTES s.r.o. prostredníctvom pána E., správca dane uviedol, že toto tvrdenie nesúhlasí s dokladmi predloženými žalobcom a výpoveďou

svedka A. B., konateľa spoločnosti clariss SK s.r.o., podľa ktorých mal služby žalobcovi dodať dodávateľ clariss SK s.r.o. Správca dane následne vysvetľuje, prečo nemohol pán E. konať za dodávateľa clariss SK s.r.o., pretože bol jeho konateľom pred preverovanými zdaňovacími obdobiami a aktuálny konateľ počas preverovaných zdaňovacích období, A. B., nikoho nesplnomocnil na konanie v mene spoločnosti. Správca dane zároveň uviedol, že pán E. nebol ani konateľom subdodávateľa Mutual Solutions, s.r.o. Preto správny súd považuje úvahu o rozpore výpovede C. D. s inými dôkazmi za riadne odôvodnenú. Správny súd sa nestotožňuje s názorom žalobcu, že správca dane si nemôže prejudiciálne urobiť úsudok o nepravdivosti výpovede svedka bez skoršieho právoplatného postihnutia tohto svedka za priestupok. V súlade s § 3 ods. 3 daňového poriadku hodnotí správca dane dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý jednotlivito a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Uvedené ustanovenie zakotvuje zásadu voľného hodnotenia dôkazov, v rámci ktorej je správca dane oprávnený aj porovnávať prípadné rozpory vo výsluchoch svedkov s inými dôkazmi a vyhodnotiť obsah výsluchu svedka ako nepravdivý. Konanie o priestupku je samostatným konaním nezávislým na daňovom konaní, s odlišným cieľom, a to preukázať, že svedok vypovedal v správnom konaní úmyselne nepravdivo alebo neúplne (§ 21 ods. 1 písm. f) zákona SNR č. 372/1990 Zb. o priestupkoch) a nie, či jeho výpoveď korešponduje s inými dôkazmi. Vyhodnotenie obsahu výsluchu svedka v jednom z týchto konaní preto nie je prejudiciálnou otázkou pre druhé konanie.

45. Napokon žalobca v žalobnom bode IX. rozporoval skutkové a právne závery správcu dane a žalovaného o zapojení do daňového podvodu a zodpovedanie 4 otázok tzv. Axel Kittel testu. K tomuto právnomu posúdeniu správny súd na úvod uvádza, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, prvýkrát vyslovenou v rozhodnutí vo veci Axel Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04 a C-440/04, je pre odopretie práva na odpočet DPH z dôvodu daňového podvodu potrebné vykonať tzv. Axel Kittel test. Tento test pozostáva z (1) preukázania existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúca daň), a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), (2) preukázania objektívnych skutkových okolností svedčiacich tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbanlivosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a (3) posúdenia, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu). Závery Súdneho dvora o daňovom podvode prevzal Najvyšší správny súd SR v rozhodnutí sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28. 04. 2023 (s odkazom na predošlé rozhodnutie sp. zn. 6Sžfk/52/2020), ktoré bolo uverejnené v Zbierke stanovísk a rozhodnutí pod č. 63/2023, kde sformuloval 4 otázky tak, ako ich uviedol aj správca dane v prvostupňovom rozhodnutí a na ktoré odpovedal tak, ako je to uvedené v odsekoch 3. až 5. tohto rozsudku.

46. Na prvú otázku Axel Kittel testu, či v posudzovaných zdaniteľných obchodoch existuje daňový únik, odpovedal správca dane kladne, pretože obaja dodávatelia žalobcu clariss SK s.r.o. aj TECH-KA s.r.o. si odpočítali DPH od spoločností Mutual Solutions, s.r.o. a MMS Holding s.r.o., ktoré však pre nich nedeclarujú žiadne dodanie tovaru a služieb, nie sú platiteľmi DPH a nepodali daňové priznanie k DPH. Takéto konanie zjavne predstavuje daňový únik, pretože hoci by aj žalobca svojim dodávateľom uhradil cenu plnení vrátane DPH, samotná DPH nebola do štátneho rozpočtu odvedená, pretože dodávatelia žalobcu si uplatnili odpočítanie DPH na základe obchodov s ich deklarovanými dodávateľmi, ktorí však DPH do štátneho rozpočtu neodvedli. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na viaceré rozsudky Súdneho dvora EÚ (C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen; C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling; C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid), ktoré za podvod na DPH označujú situácie, v ktorých jeden z účastníkov reťazca neodvedie daň a ďalší si ju odpočíta za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. K vyhodnoteniu tejto otázky žalobca namieta, že správca dane ani žalovaný (napriek odvolacej námietke žalobcu) neuviedli podmienky, za ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie DPH (či subdodávatelia uviedli na faktúrach cenu vrátane DPH a tým uviedli dodávateľov žalobcu do omylu alebo sa v rozpore so zákonom nezaregistrovali ako platitelia DPH alebo či uviedli dodávateľov žalobcu ako svojich dodávateľov v kontrolných výkazoch bez ich vedomia s cieľom poškodiť štátny rozpočet). Správny súd uvádza, že skúmanie podmienok uplatnenia odpočtu DPH, ako to tvrdí žalobca, je irelevantné pre zodpovedanie prvej otázky Axel Kittel testu. Podstatné je len to, že daň odvedená nebola, teda že v preverovanom reťazci objektívne nastal daňový únik – chýbajúca daň v štátnom rozpočte. K námietke žalobcu, že konštatovanie správnych orgánov o vykazovaní vysokého obratu a nízkej daňovej povinnosti jeho dodávateľov typické pre spoločnosti zaoberajúce sa činnosťou „bez reálneho

podkladu“ je v rozpore s ich tvrdením o splnení materiálnych podmienok na odpočítanie DPH, sa správny súd už vyjadril v odseku 26. tohto rozsudku, pričom takéto zistenie o umelom vložení určitého subjektu do obchodného reťazca zodpovedá práve posúdeniu veci ako daňového podvodu a nepredstavuje rozpor s konštatovaním o splnení materiálnych podmienok.

47. Správca dane a žalovaný odpovedali kladne aj na druhú otázku Axel Kittel testu a mali za to, že vzniknutý daňový únik je dôsledkom podvodného konania. Pri tejto otázke žalobca namieta, že správca dane sa nezaoberal tým, či nepriznanie, resp. neodvedenie dane bolo náhodné alebo cielené a či účelom bolo získanie daňového zvýhodnenia, pričom má povinnosť špecifikovať, v akých skutkových okolnostiach daňový podvod spočíval, s tým, že samotné neodvedenie dane podvodom nie je. Správny súd túto námietku nepovažuje za dôvodnú. Správca dane vo vzťahu k obidvom dodávateľom žalobcu clariss SK s.r.o. aj TECH-KA s.r.o. výslovne uviedol, že daňový únik je dôsledkom podvodného konania s tým, že neodvedenie dane nebolo náhodné, ale uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia a konštatoval, že uskutočnené obchody nezodpovedajú bežným obchodným transakciám. Tieto závery podporil mnohými zisteniami, ktoré správny súd uvádza v odsekoch 4. a 5. tohto rozsudku v rámci odpovede na druhú otázku Axel Kittel testu pri jednotlivých dodávateľoch žalobcu, na ktoré odkazuje.

48. Žalobca ďalej namietal, že viaceré správcom dane zistené skutočnosti (nečinnosť a nekontaktnosť jeho dodávateľov, zmena ich konateľov a sídla, vstup do likvidácie) nastali až dodatočne. Existenciu daňového podvodu je však možné preukazovať aj okolnosťami, ktoré nastali ex post, po uskutočnení zdanieľného obchodu, ako to uviedol Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/26/2021 z 28. 04. 2023 (odsek 31.). Pri odpovedi na túto otázku správca dane skúma len existenciu daňového úniku v rámci tzv. objektívneho testu. Odlišné to je až pri skúmaní subjektívneho testu, teda možnej vedomosti žalobcu o zapojení sa do podvodného konania, čomu zodpovedá až štvrtá otázka Axel Kittel testu. Len pri zodpovedaní tejto otázky musia okolnosti existovať už v čase realizácie preverovaných obchodov, aby bolo možné skonštatovať zavinenie žalobcu. Preto nie je relevantná ani námietka žalobcu, že údaje o tom, že jeho dodávateľa nemali žiadnych zamestnancov, údaje z podávaných daňových priznaní ako aj údaje o subdodávateľoch nie sú verejne dostupné a žalobca sa o nich nemal ako dozvedieť.

49. Žalobca ďalej rozoberá jednotlivé zistenia správcu dane k druhej otázke (virtuálna adresa sídla dodávateľov, nezverejňovanie účtových závierok, dĺžka spolupráce dodávateľov so žalobcom, neuzavretie písomnej zmluvy v prípade dodávateľa TECH-KA s.r.o., nezrovnalosti vo výpovediach konateľov žalobcu, dodávateľov a svedkov) a namieta, že samé osebe nie sú dôkazom podvodného konania. Správny súd uvádza, že žiadna zo správcom dane zistených skutočností samostatne nepreukazuje, že neodvedenie dane je dôsledkom podvodného konania, avšak súhrn všetkých správcom dane zistených skutočností k jednotlivým obchodom, uvedený v odsekoch 4. a 5. tohto rozsudku, podvodné konanie preukazuje. Správca dane v prípade obidvoch dodávateľov žalobcu clariss SK s.r.o. aj TECH-KA s.r.o. zistil, že so správcom dane nekomunikujú (majú nekontaktných konateľov), nepredložili účtovné doklady, vstúpili do likvidácie, mali virtuálne sídlo (dokonca na rovnakej adrese), nemali žiadne náklady na zamestnancov, nemali výnosy za posledné roky podnikania, zdanieľné obchody podľa daňových priznaní vykonávali len v obdobiach obchodovania so žalobcom, pričom bezprostredne predtým ani potom daňové priznania k DPH nepodávali, žalobca s nimi predtým neobchodoval a existujú rozpory vo výpovediach konateľov žalobcu, konateľov dodávateľov a svedkov o priebehu jednotlivých obchodov. V prípade dodávateľa TECH-KA s.r.o. zároveň konateľ jeho subdodávateľa MMS Holding s.r.o. C. G. uviedol, že nepozná žalobcu ani dodávateľa TECH-KA s.r.o., tovar dodávateľovi TECH-KA s.r.o. nedodal ani neuskutočňoval jeho prepravu ani montáž. Správca dane zároveň sledoval finančný tok peňažných prostriedkov zaplatených žalobcom, pričom sa nemožno stotožniť s námietkou žalobcu, že správca dane ho len mechanicky popísal a nevyhodnotil, ale z prvostupňových rozhodnutí jasne vyplýva, že tieto peňažné prostriedky sa pohybovali cez iný reťazec spoločností ako reťazec zistený správcom dane z kontrolných výkazov. Tieto zistenia preukazujú, že preverované obchody od počiatku nezodpovedali bežným obchodným podmienkam, dodávateľa žalobcu riadne nevykonávali ekonomickú činnosť (u obidvoch išlo prakticky o totožné scenáre) a účelom ich konania v rámci preverovaných obchodov bolo dosiahnuť daňové zvýhodnenie, a teda nešlo len o náhodné neodvedenie dane do štátneho rozpočtu.

50. Žalobca aj pri zodpovedaní druhej otázky Axel Kittel testu namieta, že z rozhodnutí správcu dane nevyplýva z akých dôvodov došlo k odpočítaniu DPH jeho dodávateľmi (úmyselné konanie alebo

uviedenie do omylu) a že na túto skutočnosť neboli vypočúvaní konatelia jeho dodávateľov. Správca dane však na základe vyššie uvedených zistení správne uzavrel, že nepriznanie, resp. neodvedenie dane nebolo náhodné, ale bolo cieľené s účelom získania daňového zvýhodnenia. Pokiaľ mal žalobca za to, že tieto okolnosti mohli ešte lepšie vysvetliť konatelia jeho dodávateľov, nič mu nebránilo položiť im v tomto smere otázky v rámci ich výsluchov. Pokiaľ žalobca namieta nejasné upriamovanie pozornosti správnymi orgánmi na spoločnosť PROMAN, s.r.o. správny súd uvádza, že správca dane v prvostupňových rozhodnutiach túto spoločnosť uvádza ako renomovaného dodávateľa paletového regálového systému na základe verejne dostupných údajov, s ktorým žalobca už obchodoval v roku 2018 na porovnanie s dodávateľom TECH-KA s.r.o., ktorý mal žalobcovi paletový regálový systém dodať na základe sporných faktúr, ktorého internetové stránky neponúkajú ako dodávateľa tejto komodity. Aj tento argument poukazuje na neštandardnosť preverovaných obchodov žalobcu s dodávateľom TECH-KA s.r.o.

51. Žalobca rozporuje aj odpoveď správcu dane na tretiu otázku Axel Kittel testu, či boli zdaniteľné obchody žalobcu spojené s podvodným konaním, konkrétne vyčíta jej nedostatočné odôvodnenie. Správny súd uvádza, že daňový únik môže nastať aj v inom článku reťazca ako priamo u preverovaného daňového subjektu (žalobcu), a preto je potrebné preukázať spojitosť obchodov žalobcu s daňovým únikom. Konštatovania správcu dane a žalovaného k tejto otázke sú síce stručné, ale spojitosť obchodov žalobcu s daňovým únikom je zrejmá, keďže uviedli, že daňový únik nastal u priamych dodávateľov žalobcu clariss SK s.r.o. a TECH-KA s.r.o., ktorí si daň odpočítali u svojich dodávateľov (Mutual Solutions, s.r.o. a MMS Holding s.r.o.), ktorí pre nich nedeclarujú žiadne dodanie tovaru a služieb a nie sú platiteľmi DPH. Je teda zrejmé, že do štátneho rozpočtu týmto spôsobom nebola odvedená daň, ktorú mal zaplatiť žalobca svojim priamym dodávateľom. Pre zodpovedanie tretej otázky Axel Kittel testu nie je potrebné uvádzať žiadne ďalšie skutočnosti. Ostatné argumenty uvádzané žalobcom k zodpovedaniu tejto otázky sú irelevantné, pretože v rámci tejto otázky sa neskúma, či mal žalobca zisťovať rozsah a správanie reťazca; problematickosť dodávateľa a z akých dôvodov ju možno pričítať na vrub žalobcu; dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy jeho dodávateľa a subdodávateľov, ani možná vedomosť žalobcu o daňovom podvode.

52. Žalobca namieta aj zodpovedanie štvrtej otázky Axel Kittel testu, pričom správca dane podľa neho nepreukázal objektívne okolnosti svedčiace o tom, že žalobca vedel alebo mal a mohol vedieť o tom, že prijal plnenie v reťazci zasiahnutom daňovým podvodom. Správny súd uvádza, že v rámci odpovede na túto otázku správca dane skúma subjektívnu stránku daňového podvodu a vykonáva tzv. vedomostný test, či žalobca o daňovom podvode vedel alebo mohol a mal vedieť a zároveň sa na strane žalobcu posudzuje tzv. due diligence vedomostný test, či prijal potrebné opatrenia na to, aby zamedzil spojeniu svojich obchodov s podvodným konaním. Správny súd zhrnul odpovede správcu dane na štvrtú otázku pri jednotlivých dodávateľoch v odsekoch 4. a 5. tohto rozsudku, na ktoré odkazuje, pričom z týchto skutočností vyplývajú objektívne okolnosti, ktoré nasvedčujú podozrivosti transakcií, na základe ktorých žalobca mohol a mal vedieť, že sa obchodovaním s dodávateľmi clariss SK s.r.o. a TECH-KA s.r.o. zapojí do daňového podvodu.

53. Správny súd zo správcom dane zistených skutočností poukazuje najmä na to, že v prípade obidvoch dodávateľov išlo o obchodné spoločnosti sídliace na virtuálnom sídle, čo bolo zistiteľné z verejne dostupných zdrojov; z verejne prístupných zdrojov na internete tiež vyplýva, že dodávatelia nemali v predchádzajúcich rokoch žiadne výnosy, nevykazovali žiadne mzdové náklady, teda preukázateľne nemali žiadnych zamestnancov s tým, že v prípade dodávateľa TECH-KA s.r.o. je v cenovej ponuke uvedené, že servis majú zabezpečiť jeho vyškolení technici, ktorí vykonávajú ročné obhliadky; žalobca nemal s týmito dodávateľmi žiadne predchádzajúce skúsenosti a o to vyššie boli nároky na ich preverenie; s dodávateľom TECH-KA s.r.o. nemal žalobca uzavretú písomnú zmluvu, hoci išlo o obchod v hodnote 165.600 eur; z verejne prístupných zdrojov na internete je možné zistiť, na čo sa dodávatelia zameriavajú s tým, že internetové stránky neponúkajú dodávateľa clariss SK s.r.o. ako dodávateľa reklamných služieb a dodávateľa TECH-KA s.r.o. ako dodávateľa paletového regálového systému. Už z týchto skutočností vyplýva podozrivosť dodávateľov clariss SK s.r.o. a TECH-KA s.r.o., pričom tieto objektívne okolnosti vyvolávajú pochybnosti o riadnom vykonávaní ekonomickej činnosti týmito dodávateľmi. Tieto skutočnosti boli zo strany žalobcu zistiteľné, keby vykonal riadne overenie svojich dodávateľov. Správca dane tiež v prípade dodávateľa clariss SK s.r.o. poukázal na nezrovnalosti vo výpovediach konateľov žalobcu a konateľa dodávateľa o tom, kto podpísal zmluvu o spolupráci ako aj o tom, kto vyhotovil reklamný spot. V prípade dodávateľa TECH-KA

s.r.o. poukázal správca dane aj na nezrovnalosti vo výpovediach zamestnancov žalobcu a konateľa dodávateľa TECH-KA s.r.o. o nadviazaní spolupráce (výberové konanie, do ktorého sa dodávateľ prihlásil/priame oslovenie dodávateľa) a nezrovnalosti medzi výpoveďami zamestnanca žalobcu I. F. a cenovou ponukou od dodávateľa TECH-KA s.r.o. ohľadom vykonania dopravy, servisu a predloženia technickej dokumentácie, ktorú žalobca nemá. Aj samotné uzatváranie obchodov medzi žalobcom a jeho dodávateľmi tak vykazuje viaceré nezrovnalosti podporujúce nutnosť vedomosti žalobcu o daňovom podvode.

54. Nie je nevyhnutné, aby správca dane preukázal, že obchodné transakcie medzi žalobcom a jeho dodávateľmi prebiehali za neobvyklých podmienok z hľadiska ceny, splatnosti faktúr, či iných zmluvných podmienok, ako to namietajú žalobca, pretože tieto okolnosti predstavujú len niektoré z indícií nasvedčujúcich daňovému podvodu. Neobvyklosť obchodných transakcií v predmetnej veci spočíva práve vo vyššie uvedených okolnostiach. Správny súd nesúhlasí s námietkou žalobcu, že správca dane a žalovaný od neho žiadali, aby si preveril či jeho dodávateľa, resp. subdodávateľa disponujú materiálnym, technickým a personálnym vybavením na dodanie fakturovaných plnení, ani že od žalobcu vyžadovali uskutočnenie hĺbkových analýz ekonomických, personálnych a iných ukazovateľov jeho dodávateľov. Na takýchto dôvodoch nie sú preskúmané rozhodnutia založené, ale správca dane poukázal na objektívne pomerne ľahko z verejných zdrojov zistiteľné skutočnosti o dodávateľoch žalobcu, ktoré nasvedčujú neštandardnosti obchodovania s nimi, ako správny súd zhrnul v predchádzajúcom odseku. Pokiaľ žalobca považuje za nelogické tvrdenie žalovaného, že nie je zrejmé, prečo si za dodávateľa zvolil spoločnosť, ktorá nebola priamym nositeľom reklamných práv k reklamnej ploche na LED obrazovkách, správny súd považuje takýto argument za logický, keďže je samozrejmé, že subjekt objednávajúci si plnenie spočívajúce v reklamnej službe sa bude zaujímať o to, akým spôsobom bude toto plnenie dodané, teda ako jeho dodávateľ zabezpečí odvysielanie reklamy. Nemožno považovať za obozretné konanie žalobcu, ktorý si na dodanie reklamných služieb vybral subjekt, s ktorým nemal predchádzajúce skúsenosti a ktorý sám dohodnuté plnenie (odvysielanie na LED obrazovkách) neposkytoval. Nedôvodná je aj námietka žalobcu ohľadom tvrdenia žalovaného o pôsobení žalobcu na trhu v oblasti médií a reklamy, keďže tento argument síce žalovaný uvádza, avšak na ňom nie je postavené zodpovedanie štvrtej otázky Axel Kittel testu.

55. Pokiaľ žalobca namietajú, že viaceré okolnosti uvádzané správcou dane neboli pre žalobcu zistiteľné z verejne dostupných zdrojov, keďže nastali až dodatočne alebo sa týkali vzťahov medzi dodávateľom žalobcu a subdodávateľmi, o ktorých žalobca nevedel, táto námietka neobstoí, keďže správca dane zistil viaceré skutočnosti zistiteľné z verejných zdrojov už v čase realizácie zdaniteľných obchodov, ako aj nezrovnalosti pri uzatváraní preverovaných obchodov, ako ich správny súd opísal v odseku 53. tohto rozsudku. Už tieto okolnosti postačujú na kladné zodpovedanie štvrtej otázky Axel Kittel testu a to, že správca dane a žalovaný uviedli ďalšie podporné skutočnosti nasvedčujúce daňovému podvodu, nezakladá nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí.

56. Nedôvodná je námietka žalobcu, že zistenia správcu dane, že internetové stránky neponúkajú dodávateľov žalobcu ako dodávateľov poskytnutých plnení, sa týkajú až roku 2023, pričom v administratívnom spise sa nenachádzajú dôkazy o tom, že tieto dodávatelia nevyužívali internetovú stránku v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach. Správny súd uvádza, že správca dane nemá ako preukázať, že v minulosti (v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach) takéto internetové stránky neexistovali, nakoľko ide o negatívnu skutočnosť, ktorú nie je možné preukázať. Naopak, pokiaľ žalobca tvrdí, že internetové stránky alebo iné verejne dostupné zdroje jeho dodávateľov ponúkali ako dodávateľov poskytnutých plnení v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, mal o tom sám predložiť dôkazy, a teda vyvrátiť zistenia správcu dane, čo však neurobil. Pokiaľ žalobca namietajú, že správca dane nezisťoval, či plnenia poskytnuté žalobcovi jeho dodávateľmi boli jediným plnením tohto druhu, správny súd uvádza, že takúto skutkovú okolnosť nebol správca dane povinný zisťovať, keďže nie je rozhodujúca pre vyhodnotenie Axel Kittel testu. Každá obchodná transakcia sa totiž posudzuje samostatne, pričom správca dane pri preverovaní obchodov žalobcu zistil dostatok skutočností na to, aby uzavrel, že došlo k daňovému podvodu, o ktorom žalobca vedel, resp. mohol a mal vedieť, ako to správny súd zhrnul vyššie.

57. Žalobca nedôvodne namietajú, že správca dane neuviedol žiadne konkrétne preventívne kontrolné opatrenia, ktoré mal žalobca prijať vo vzťahu k svojim dodávateľom. Správny súd uvádza, že nie je povinnosťou správcu dane uvádzať preventívne opatrenia, ktoré mal daňový subjekt prijať

na zamedzenie svojej účasti na daňovom podvode, ale správca dane len vyhodnocuje prijaté opatrenia a posudzuje ich dostatočnosť. Žalobcove argumenty o tom, že jeho dodávatelia v čase uskutočnenia transakcie neboli zverejnení v zozname daňových dlžníkov, nevykazovali nedoplatky na odvodoch, či iné nesplnené záväzky, existovali niekoľko rokov, pričom dodávateľ clariss SK s.r.o. podnikal podľa výpisu z obchodného registra aj v reklamných službách, nie sú postačujúce na preukázanie prijatia primeraných opatrení zo strany žalobcu, keďže existovali ďalšie okolnosti zistiteľné z verejne dostupných zdrojov nasvedčujúce neštandardnosti obchodovania s týmito dodávateľmi a v dôsledku toho aj záveru o možnom zapojení žalobcu do daňového podvodu, ako ich správny súd opísal v odseku 53. tohto rozsudku.

58. Relevantné nie sú ani tvrdenia žalobcu, že s dodávateľom clariss SK s.r.o. mal uzavretú písomnú zmluvu za štandardných podmienok, že o poskytnutí reklamných služieb boli predkladané rozsiahle dôkazy a že úhrady prebiehali vždy až po dodaní služieb, keďže tieto okolnosti svedčia primárne o preukázaní existencie materiálneho plnenia, čo nebolo sporné a zároveň nevyvracajú vyššie popísané objektívne okolnosti nasvedčujúce možnej vedomosti žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu. Taktiež riadne schválená a podpísaná cenová ponuka a existencia dodacieho listu v prípade dodávateľa TECH-KA s.r.o. nie sú okolnosťami, ktoré vylučujú možnú vedomosť žalobcu o účasti na daňovom podvode s tým, že správca dane poukázal práve na nesúlady cenovej ponuky s dodaným plnením (nezmontovanie paletového regálového systému dodávateľom, absencia vykonaných revízií zo strany dodávateľa a absencia dokumentov, ktorými mal žalobca podľa cenovej ponuky disponovať). Pokiaľ žalobca namieta, že absencia písomnej zmluvy s dodávateľom TECH-KA s.r.o. je okolnosťou nasvedčujúcou daňovému podvodu nižšieho významu, ktorá musí byť podopretá ďalšími indíciami, správny súd uvádza, že absencia písomnej zmluvy je len jedným čiastkovým zistením správcu dane, ktoré spolu s ostatnými zisteniami uvedenými vyššie nasvedčuje možnej vedomosti žalobcu o daňovom podvode.

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

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

#### **Poučenie:**

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

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

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

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

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

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

c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.