

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: 3Sf/18/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100178  
Dátum vydania rozhodnutia: 10. 12. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ing. Matúš Škarbala  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0824100178.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Matúša Škarbalu (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej a JUDr. Andrey Soukupovej v právnej veci žalobcu: TREETHERM s.r.o., so sídlom Podkonice 380, 976 13 Slovenská Ľupča, IČO: 44 077 661, právne zastúpeného: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100328172/2024 zo dňa 19.01.2024, takto

### rozhodol:

- I. Súd správnu žalobu zamietá.
- II. Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie september 2018 bola začatá dňa 15.01.2019, t.j. v deň uvedený v Oznámení o daňovej kontrole č. 102648137/2018 zo dňa 20.12.2018, ktoré bolo daňovému subjektu doručené 03.01.2019. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 102956708/2019 zo dňa 30.12.2019 (ďalej len „Protokol“). Dňa 31.12.2019 bola žalobcovi zaslaná Výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole spolu s Protokolom, ktoré boli dňa 20.01.2020 doručené splnomocnenému zástupcovi žalobcu. Písomné vyjadrenie k Protokolu žalobca správcovi dane v stanovenej 15-dňovej lehote nepredložil.

2. Správcom dane bolo v rámci daňovej kontroly zistené, že si žalobca v podanom daňovom priznaní na DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2018 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 12 030,71 eur z nasledovných dodávateľských faktúr od dodávateľa Správa objektov s.r.o., ktorých predmetom fakturácie bol stavebný materiál: faktúra č. 18340 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 3 917,76 eur, 20% DPH 783,55 eur, celkom 4 701,31 eur, faktúra č. 18341 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 4 095,00 eur, 20% DPH 819,00 eur, celkom 4 914,00 eur, faktúra č. 18342 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 4 082,70 eur, 20% DPH 816,54 eur, celkom 4 899,24 eur, faktúra č. 18343 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 4 133,80 eur, 20% DPH 826,76 eur, celkom 4 960,56 eur, faktúra č. 18344 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 4 074,40 eur, 20% DPH 814,88 eur, celkom 4 889,28 eur, faktúra č. 18345 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 4 150,68 eur, 20% DPH 830,14 eur, celkom 4 980,82 eur, faktúra č. 18346 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 4 108,20

eur, 20% DPH 821,64 eur, celkom 4 929,84 eur, faktúra č. 18347 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 4 140,00 eur, 20% DPH 828,00 eur, celkom 4 968,00 eur, faktúra č. 18348 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 4 047,90 eur, 20% DPH 809,58 eur, celkom 4 857,48 eur, faktúra č. 18349 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 3 765,33 eur, 20% DPH 753,07 eur, celkom 4 518,40 eur, faktúra č. 18350 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 3 713,75 eur, 20% DPH 742,75 eur, celkom 4 456,50 eur, faktúra č. 18351 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 3 440,00 eur, 20% DPH 688,00 eur, celkom 4 128,00 eur, faktúra č. 18352 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 4 120,00 eur, 20% DPH 824,00 eur, celkom 4 944,00 eur, faktúra č. 18353 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 3 840,00 eur, 20% DPH 768,00 eur, celkom 4 608,00 eur, faktúra č. 18354 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 2 241,00 eur, 20% DPH 448,20 eur, celkom 2 689,20 eur, faktúra č. 18377 zo dňa 30.09.2018 v sume základ dane 2 283,00 eur, 20% DPH 456,60 eur, celkom 2 739,60 eur. Z predložených faktúr k výkonu daňovej kontroly správcovi dane nevyplyvali žiadne bližšie skutočnosti, z ktorých by bola zrejmá preprava tovaru, úhrady faktúr, objednávka tovaru, dodanie tovaru a pod. Správca dane na základe predložených faktúr a údajov z informačného systému finančnej správy v prípade spoločnosti Správa objektov s.r.o. zistil, že táto spoločnosť do mája 2018 neuskutočňovala žiadnu ekonomickú činnosť, keď podávala nulové daňové priznania a za zdaňovacie obdobia jún až december 2018 spoločnosť vykazovala vysoké obraty, s nízkymi daňovými povinnosťami, keď za preverované zdaňovacie obdobie september 2018 vykázala daňovú povinnosť len vo výške 13,55 eur. Podľa údajov kontrolného výkazu spoločnosť Správa objektov s.r.o. vykazovala jediného dodávateľa spoločnosť Virtus 9, a.s., Pod Urpínom 14, Banská Bystrica, IČO: 36 721 280 (ďalej aj ako „Virtus 9, a.s.“).

3. Následne správca dane vydal Rozhodnutie č. 100584116/2020 zo dňa 03.03.2020, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 12 030,71 eur za zdaňovacie obdobie september 2018 z dôvodu neuznaného odpočítania dane z dodávateľských faktúr č. 18340 až 18354 a č. 18377 od dodávateľa Správa objektov s.r.o., Rudlovská cesta 2, Banská Bystrica, IČO: 50370456, DIČ: 2120296684, IČ DPH: SK2120296684 (ďalej len „Správa objektov s.r.o.“), ktorých predmetom fakturácie bol stavebný materiál, nakoľko žalobca ako daňový subjekt nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 zákona o DPH. Žalobca podal proti uvedenému rozhodnutiu odvolanie, pričom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán Rozhodnutím č. 101000819/2020 zo dňa 08.06.2020 v odvolacom konaní potvrdilo odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane. Žalobca proti uvedenému rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky podal správnu žalobu. Krajský súd v Banskej Bystrici Rozsudkom sp. zn. 72S/10/2020-91 zo dňa 27.10.2022 rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky ako žalovaného vrátane rozhodnutia správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko skutočnosti zistené správcom dane indikovali, že v danom prípade došlo k podvodnému konaniu, kde bolo potrebné posúdiť účasť daňového subjektu na tomto podvodnom konaní v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ. Následne Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky uvedené skutočnosti oznámilo správcovi dane na základe Oznámenia č. 100604318/2023 zo dňa 17.02.2023. Správca dane v súlade s právnym názorom Krajského súdu v Banskej Bystrici uvedeným v Rozsudku sp. zn. 72S/10/2020-91 zo dňa 27.10.2022 vo veci doplnil dokazovanie výsluchom A. B., bývalej konateľky spoločnosti Správa objektov s.r.o. v období od 01.05.2017 do 19.01.2018. Vo vzťahu k osobe C. D., ktorého výsluch správca dane mienil vykonať, bolo zistené, že dňa 03.09.2022 umrel, preto jeho výsluch nebolo možné realizovať. Na základe doplneného dokazovania správca dane následne dňa 22.05.2023 vykonal ústne pojednávanie s daňovým subjektom zastúpeným splnomocneným zástupcom vo veci prebiehajúceho vyrubovacieho konania, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101321873/2023. S ohľadom na vyjadrenia E. F., konateľa daňového subjektu, do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101019894/2019 zo dňa 02.05.2019, podľa ktorých mal byť len on zodpovedný za objednávanie tovaru a komunikáciu so spoločnosťou Správa objektov s.r.o., a tiež s ohľadom na ústne pojednávanie vykonané dňa 22.05.2023 so splnomocneným zástupcom daňového subjektu vo veci prerokovania výkonu dokazovania vo vyrubovacom konaní, v rámci ktorého bol správcom dane oboznámený, že daňový subjekt bude o prerokovaní zistených skutočností písomne vyrozumieť, správca dane Predvolaním č. 101780581/2023 zo dňa 13.07.2023 predvolal E. F., konateľa daňového subjektu, na ústne pojednávanie vo veci oboznámenia so zistenými skutočnosťami a poskytnutia vyjadrenia k zisteným pochybnostiam, čo zároveň oznámil aj splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu na základe Oznámenia č. 101781993/2023 zo dňa 13.07.2023. Nakoľko sa E. F. a ani splnomocnený zástupca daňového subjektu v stanovený termín k správcovi dane bez ospravedlnenia nedostavili, správca dane Opakovaným predvolaním č. 102052228/2023 zo dňa 10.08.2023 opätovne predvolal E. F. na ústne pojednávanie, čo

zároveň opätovne oznámil aj splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu v zmysle Oznámenia č. 102052448/2023 zo dňa 10.08.2023. Z priebehu konania vyplýva, že E. F. a ani samotný splnomocnený zástupca sa ústneho pojednávania bez ospravedlnenia nezúčastnili, čom správca dane spísal aj Úradný záznam č. 102214788/2023 zo dňa 04.09.2023. Vzhľadom na skutočnosť, že sa konateľ daňového subjektu a ani splnomocnený zástupca nedostavili na ústne pojednávanie vo veci oboznámenia so zistenými skutočnosťami a poskytnutia vyjadrenia k zisteným pochybnostiam, správca dane Oznámením č. 102222093/2023 zo dňa 05.09.2023 oznámil daňovému subjektu, že daňový subjekt vyčerpal dôkazné bremeno a na základe skutočností zistených aj vo vyrubovacom konaní, tieto vyhodnotí v súlade s ustálenou slovenskou judikatúrou, judikatúrou Súdneho dvora EÚ a tiež závermi, na základe ktorých bola vec správcovi dane zrušená a vec vrátená na ďalšie konanie.

4. Správca dane zistené skutočnosti aj v rámci doplneného dokazovania a vyjadrenia daňového subjektu vyhodnotil vo vzájomných súvislostiach a vydal Rozhodnutie č. 102570877/2023 zo dňa 13.10.2023 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 12 030,71 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2018 z dôvodu neuznaného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Správa objektov s.r.o., nakoľko vyhodnotením dôkazov a zistení jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach dospel k záveru, že daňový subjekt bol zapojený do obchodného reťazca spoločností poznačeného podvodným konaním, v ktorom nedošlo k priznaniu a odvedeniu dane, neboli predložené doklady k pôvodu a dodaniu tovaru a bolo spochybnené konanie a postavenie priameho dodávateľa daňového subjektu spoločnosti Správa objektov s.r.o. Daňový subjekt tak pri odpočítaní dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Správa objektov s.r.o. postupoval v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ týkajúcej sa podvodného konania, keď vzhľadom na všetky zistené skutočnosti, sa daňový subjekt účastou na deklarovanych obchodoch podieľal na daňovom podvode, o ktorom mal mať vedomosť, keď neprijal ani dostatočné opatrenia, aby sa účasti na tomto podvode vyhol. Samotný daňový subjekt nepreukázal, akým spôsobom a aké opatrenia prijal (okrem všeobecných tvrdení), aby sa uistil a vyhol účasti na daňovom podvode a nepreukázal ani ako si overil, že v prípade deklarovaneho dodávateľa Správa objektov s.r.o. jednal vôbec s osobami oprávnenými konať v mene tejto spoločnosti.

5. Daňový subjekt proti prvostupňovému rozhodnutiu podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100328172/2024 zo dňa 19.01.2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení zhrnul obsah podaného odvolania daňového subjektu, priebeh daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania a vyjadril sa k jednotlivým odvolacím námietkam daňového subjektu (na stranách 14 až 24 napadnutého rozhodnutia žalovaného), ktoré považoval za nedôvodné. Žalovaný tiež poukázal na to, že predpoklady pre posúdenie podvodného konania v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ tvorí tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu, ktorý bol špecifikovaný v už uvádzanej judikatúre ako aj judikatúre, v zmysle ktorej správca dane postupoval. Správca dane v rámci svojho dôkazného bremena preukázal existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca t.j. objektívny test v rámci celého reťazca), následne preukázal objektívne skutkové okolnosti svedčiacie tomu, že daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca mal vedieť (pričom stačí aj nevedomá nedbanlivosť a nemusí ísť o úmysel - vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň posúdil, či daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenia nevedli k jeho účasti na daňovom podvode. Ako vyplýva zo zistení správcu dane daňový subjekt prijatím plnení od v reťazci spoločnosti Virtus 9, a.s. a priameho dodávateľa Správa objektov s.r.o., v ktorom dochádzalo k neodvedeniu dane, k neoprávnenému znižovaniu dane a odpočítaniu dane, pričom ako vyplýva z prezentovaných výsledkov dokazovania samotný daňový subjekt nepreukázal dostatočné obozretné konanie, ktorým by sa vyhol účasti na týchto podvodných konaniach. Tieto skutočnosti majú priamy dopad na posudzované zdaniteľné plnenia samotného daňového subjektu, keď aj u priameho dodávateľa daňového subjektu došlo k podvodným konaniam, o ktorých samotný daňový subjekt mal mať vedomosť. Ako uvádza aj správca dane v napadnutom rozhodnutí samotný daňový subjekt, tak v prípade uskutočnenia posudzovaných zdaniteľných plnení neprijal dostatočné opatrenia, ktoré možno od neho ako starostlivého hospodára očakávať t.j. nevykonal ani opatrenia zamerané s cieľom, aby zistil, či v mene dodávateľa vôbec koná oprávnená osoba, ako aj skutočnosti ohľadom samotného dodania tovaru. V tomto prípade keby daňový subjekt vykonal takéto overenie mohol vedieť, že sa prijatými plneniami zapája do zdaniteľných plnení poznačených podvodným konaním. Vzhľadom na to, že daňový subjekt takéto preverenie nevykonal, vystavil sa vlastným hoci aj nedbanlivým počínaním riziku zapojenia do reťazca podvodných plnení. Žalovaný na

záver konštatoval, že všetky zistené skutočnosti správca dane v napadnutom rozhodnutí vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a uviedol úvahu, ktorou sa riadil pri prijatí záverov uvedených v napadnutom rozhodnutí a zároveň v rozhodnutí uviedol, v čom daňový subjekt vykonal nedostatočné opatrenia a ocitol sa tak v reťazci podvodných plnení. Správca dane svoje rozhodnutie riadne odôvodnil, vysporiadal sa so všetkými skutočnosťami a tvrdeniami daňového subjektu, získané dôkazy presvedčivo a správne vyhodnotil a to aj v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ a rozhodnutie tak náležite odôvodnil. Rozhodnutie správcu dane obsahuje zákonom stanovené náležitosti. V jeho odôvodnení sú obsiahnuté skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, pretože obsahuje skutkové zistenia, ku ktorým správca dane počas daňovej kontroly, resp. daňového konania dospel. Obsahuje tiež úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie vykonaných dôkazov, pretože obsahuje vyhodnotenie zistených skutočností a to jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, keď uvádza, čo bolo, resp. nebolo vykonanými dôkazmi preukázané. Obsahuje aj použitú úvahu pri aplikácii právnych predpisov a príslušnej judikatúry, ktoré okrem ich citácie aj vyložil v súlade s ich obsahom, zmyslom a účelom a tiež zdôvodnil ich aplikovateľnosť na zistený skutkový stav vecí. V odôvodnení správcu dane uviedol, ako sa vysporiadal s námietkami a tvrdeniami daňového subjektu. Žalovaný uviedol, že odôvodnenie správcu dane zahŕňa a hodnotí všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre výrok rozhodnutia, podáva celkový prehľad o priebehu konania, reaguje na pripomienky, návrhy a vyjadrenia daňového subjektu. Z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že svoju dôkaznú povinnosť splnil a mal dostatočne zistený skutkový stav potrebný na vydanie rozhodnutia. Pri rozhodovaní správca dane vychádzal z dôkazov získaných v rámci kontroly, vyrubovacieho konania a predložených daňovým subjektom a preto je jeho rozhodnutie plne v súlade so zákonom a nie je s ním v rozpore tak ako uvádzal daňový subjekt v odvolaní. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s príslušnými právnymi ustanoveniami. Keďže bolo preukázané, že daňovým subjektom deklarované zdaniteľné plnenia boli spojené s podvodným konaním, o ktorom daňový subjekt mal mať vedomosť, nevzniklo tak daňovému subjektu právo na odpočítanie dane, ktoré si uplatnil v podanom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2018. Žalovaný považoval za neopodstatnenú aj námietku, že správca dane nerešpektoval ani predĺženú lehotu na rozhodnutie. Správca dane s ohľadom na právne závery správneho súdu, nemohol rozhodnúť ani v lehote 30 dní a ani v lehote 60 dní, na základe čoho v súlade so zákonom požiadal o predĺženie lehoty na rozhodnutie, pričom lehota mu bola s ohľadom povahu prípadu predĺžená nadriadeným orgánom o 180 dní, o čom bol daňový subjekt upovedomený Upovedomením č. 101074839/2023 zo dňa 19.04.2023. Žalovaný na záver uviedol, že sa stotožnil so závermi správcu dane. Po preskúmaní prvostupňového rozhodnutia a celého spisového materiálu v rozsahu námietok daňového subjektu v odvolaní dospel k záveru, že správca dane postupoval v celom konaní v zmysle platných právnych predpisov, v súlade s ustálenou judikatúrou posudzoval závažnosť všetkých jednotlivých dôkazných prostriedkov a vyhodnotil všetky dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zároveň sa tiež vysporiadal so všetkými námietkami daňového subjektu a uviedol, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov.

#### Správna žaloba – žalobné body

6. Správnu žalobou včas podanou na Správnom súde v Banskej Bystrici sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj jemu predchádzajúceho prvostupňového rozhodnutia správcu dane a navrhol tieto zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania. Žalobca v správnej žalobe najskôr všeobecným spôsobom vymedzil dôvody nezákonnosti tak, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné, skutkový stav zo strany žalovaného bol nedostatočne zistený, následne bol nesprávne právne posúdený a zároveň došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, čo malo za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“)). Žalobca následne v správnej žalobe zdôvodnil jednotlivé žalobné dôvody.

7. Žalobca v správnej žalobe na úvod namietal, že žalovaný svojim nezákonným konaním a nesprávnym právnym posúdením nepochopiteľne a svojvoľne v podstate rezignoval na svoju úlohu a postavenie, ktoré mu príslušné právne predpisy priznávajú ako odvolaciemu orgánu. Žalovaný vážnym spôsobom

negatívne zasiahol do zákonných ako aj ústavou garantovaných práv žalobcu. Odvolacie námietky daňového subjektu zostali žalovaným nepovšimnuté, resp. sa k nim žalovaný vyjadril len povrchno a okrajovo, pričom žalovaný produkoval viacero tvrdení a záverov ako zjavné „ad absurdum“. Žalovaný sa vysporiadal a vyjadril k obsiahlym a vecným odvolacím námietkam v napadnutom rozhodnutí z vecnej stránky nesprávne, resp. sa k nim vôbec nevyjadril, pričom vysporiadanie sa žalovaného s odvolacími námietkami je nesprávne a nedostatočné. V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že daňové konanie je ovládané zásadou materiálnej pravdy. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty a relevantné námietky účastníka konania a to prostredníctvom odôvodnenia rozhodnutia, kde sa správny orgán vysporiadal s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka konania. (Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „ÚS SR“) sp. zn. II. ÚS 106/2019 zo dňa 06.06.2019). Žalobca namietal, že tieto atribúty v žiadnom prípade nespĺňa napadnuté rozhodnutie a žalovaný nezvládol svoju zákonnú úlohu a nedal odpoveď na ťažiskové argumenty a relevantné námietky daňového subjektu. Žalobca tiež namietal, že správca dane neoveril dostatočne a úplne všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných obchodných transakcií, nehodnotil dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, a tak neprihliadol v konaní na všetko, čo vyšlo najavo, čo spôsobilo nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia a jeho arbitrárnosť.

8. Žalobca ďalej namietal, že správca dane nerešpektoval záväzné pokyny správneho súdu, ktoré sú uvedené v rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, sp. zn. 72S/10/2020, zo dňa 27.10.2022, resp. ich vykonal povrchno a nedôsledne. Vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutí správnym súdom, správca dane v zásade vykonal jeden úkon v rámci dokazovania a to výsluch p. A. B., ktorej výpoveď bola vykonaná so značným časovým odstupom od realizácie posudzovaných zdaniteľných plnení (približne po piatich rokoch), pričom uvedená svedkyňa aj s ohľadom na odstup času nevedela veci s istotou objasniť, pričom jej svedecká výpoveď v zásade ani nepotvrdila, ale ani nevyvrátila tvrdenia daňového subjektu, preto tieto zistené skutočnosti nemožno brať na ťarchu daňového subjektu. Obdobne nemožno brať na ťarchu daňového subjektu ani skutočnosť, že sa správcovi dane vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutí správnym súdom, nepodarilo vypočuť svedka p. C. D. z dôvodu jeho úmrtia dňa XX.XX.XXXX. K tejto situácie dôkaznej núdze (najmä nemožnosť vypočuť svedka p. D.) svojim nezákonným konaním prispel správca dane, ktorý bez kvalifikovaného odôvodnenia odmietol návrh na vypočutie uvedených svedkov v rámci daňovej kontroly, pričom objektívne táto skutočnosť sa už správcom dane nedá zhojiť najmä vo vzťahu k nebohému p. D.. Žalobca v tejto súvislosti zdôraznil, že správca dane bez kvalifikovaného odôvodnenia odmietol aj výsluch ďalších svedkov v procese daňovej kontroly. Žalobca poukázal na to, že daňový subjekt v lehote určenej správcom dane vo výzve č. 102903355/2019 zo dňa 16.12.2019 navrhol v podaní zo dňa 13.01.2020 vykonať výsluch svedkov, avšak správca dane ignoroval tento návrh daňového subjektu, čím v zásade prispel k nedostatočne zistenému skutkovému stavu a upretiu práv daňového subjektu.

9. Žalobca ďalej namietal, že žalovaným v napadnutom rozhodnutí zostala nezodpovedaná jedna z podstatných odvolacích námietok. Vychádzajúc z obsahu rozhodnutia správcu dane, žalobca v odôvodnení zdôraznil zjavné rozpory v právnom posúdení, ktoré majú za následok vadu rozhodnutia správcu dane spočívajúcu v nesprávnom právnom posúdení. Žalobca poukázal na to, že na jednej strane správca dane (na strane 16 svojho rozhodnutia) právne posúdil skutkový stav tak, že daňový subjekt splnil formálne a materiálne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, na druhej strane v závere svojho rozhodnutia (na strane 23) v zásade v rozpore uvádza, že dodávateľ preukázateľne nedodal predmetný stavebný materiál. Pokiaľ správca dane tvrdil, že dodávateľ preukázateľne nedodal tovar, tak správca dane nemôže prijať právny záver, že daňový subjekt splnil formálne a materiálne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, nakoľko platí, že materiálne podmienky na uplatnenie práva na odpočet dane sú splnené vtedy, ak je preukázaná existencia zdaniteľných plnení (prijaté tovary a služby), status dodávateľa ako zdaniteľnej osoby, tovary, alebo služby, na ktorých je založené právo na odpočítanie dane daňový subjekt následne použil na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Žalobca uviedol, že v odvolaní namietal nezákonný postup správcu dane, pričom s uvedenými odvolacími námietkami sa žalovaný nedostatočne a nesprávne vysporiadal. Žalobca preto zdôraznil, že na podklade uvedeného je rozhodnutie správcu dane zmätočné, vnútorne rozporné a nepreskúmateľné, nakoľko nie je bez pochybností možné vyvodiť záver podstatný pre právne posúdenie, či teda boli alebo neboli splnené hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Pokiaľ by teda neboli splnené, tak potom nemôžu obstať ani ďalšie tvrdenia správcu dane a žalovaného, že zdaniteľné plnenia boli poznačené daňovým podvodom. Nemožno súčasne tvrdiť

nesplnenie hmotnoprávnych podmienok a podvodné konanie, tieto skutočnosti sa z pohľadu právneho posúdenia navzájom vylučujú.

10. Žalobca ďalej poukázal na to, že správca dane v dobe od zaslania Oznámenia č. 102222093/2023 zo dňa 05.09.2023 o tom, že daňový subjekt vyčerpal svoje dôkazné bremeno a dôkazné bremeno sa prenáša na správcu dane, do doručenia prvostupňového rozhodnutia, žiadnym spôsobom žalobcu neoboznámil pred vydaním rozhodnutia o priebehu, zisteniach, vykonaných dôkazoch, ktoré správca dane vykonal v rámci ďalšieho vyrubovacieho konania. Daňový subjekt sa o skutočnostiach tvoriacich obsah rozhodnutia správcu dane (Axel Kittel test, podvodné konanie, a pod.) dozvedel až z rozhodnutia, čím správca dane uprel daňovému subjektu právo preukázať svoju dobrú vieru a právo sa „vyviniť“ z údajnej účasti na podvodnom konaní, ktorého sa podľa tvrdení správcu dane údajne mali dopustiť iné daňové subjekty na vzdialených článkoch obchodného reťazca. Správca dane vôbec neoboznámil daňový subjekt o týchto skutočnostiach pred vydaním rozhodnutia a neobstojí tvrdenie žalovaného, že sa správca dane bezvýsledne snažil predvolať konateľa daňového subjektu na ústne pojednávania, nakoľko z uvedených predvolaní nie je zrejmý účel (predmet) ústneho pojednávania a dôvod vynucovania osobnej účasti konateľa p. F. na týchto úkonoch správcu dane, pričom pokiaľ mal v úmysle oboznámiť daňový subjekt o zistených skutočnostiach, tak na tento účel mal písomne oboznámiť právneho zástupcu daňového subjektu, resp. mal s právnym zástupcom vykonať v tejto veci ústne pojednanie, za splnenia podmienky, že v predvolaní by túto skutočnosť správca dane jasne formuloval (predmet a cieľ ústneho pojednávania. Správca dane však nezákonne uvedené úkony neučinil. Správca dane tým, že neoboznámil žalobcu pred samotným rozhodnutím zo všetkými podstatnými zisteniami a skutočnosťami, najmä s právnou kvalifikáciou „daňového podvodu“, sa dopustil podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Správca dane v podstate s právnym zástupcom vykonal len jedno ústne pojednanie (Zápisnica o ústnom pojednaní č. 101321873/2023 zo dňa 22.05.2023), kde však správca dane skutočnosti uvádzané v rozhodnutí (Axel Kittel test, podvodné konanie, a pod.) pred právnym zástupcom zamlčal a uviedol len všeobecné informácie. Žalobca zdôraznil, že napriek tvrdeniu správcu dane, že o prerokovaní zistených skutočností bude daňový subjekt písomne vyrozumieť, nedošlo v tomto smere k žiadnemu písomnému vyrozumieniu samotného žalobcu, ani jeho právneho zástupcu. Táto skutočnosť však žalovanému zjavne unikla, inak by nemohol tvrdiť skutočnosti uvedené na str. 15. napadnutého rozhodnutia, ktorý si mylí a zamieňa predvolanie na ústne pojednanie konateľa žalobcu s písomným oboznámením o zistených skutočnostiach a záveroch správcu dane v rámci vyrubovacieho konania po zrušení rozhodnutí správnym súdom. Žalobca dal v tejto súvislosti do pozornosti obsah rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „NS SR“) z 2. júna 2011, sp. zn. 8Sžo 163/2010, z ktorého vyplýva, že „Z hľadiska princípu právnej istoty, podlieha ochrane aj legitímne očakávanie, ktoré je užšou kategóriou ako právna istota (Nález ÚS SR sp. zn. PL. ÚS 16/06 zo dňa 30.4.2008, Nález ÚS SR sp. zn. PL. ÚS 12/05 zo dňa 28.11.2007). Účelom legitímneho očakávania je garancia čitateľnosti správania sa orgánov verejnej moci a ochrana súkromných osôb pred nepredvídateľným mocenským zásahom do ich právnej situácie, na vyústenie ktorej do určitého výsledku sa spoliehali (m. m. Nález ÚS SR sp. zn. PL. ÚS 16/06 zo dňa 24.6.2009, Nález ÚS SR sp. zn. PL. ÚS 10/04 zo dňa 6.2.2008). S legitímnym očakávaním úzko súvisí zákaz prekvapivých rozhodnutí, keď správne orgány sa nemôžu, bez náležitého odôvodnenia a poskytnutia možnosti účastníkovi konania oboznámiť sa s podkladmi rozhodnutia, odchýliť od doterajšej rozhodovacej praxe.“. Podľa žalobcu sa správca dane sa neriadil zásadou, že svoje závery musí dôsledne odôvodniť a vyhodnotiť, pričom správca dane je povinný, v zmysle príslušných ustanovení Daňového poriadku a zásad daňového konania dať možnosť sa daňovému subjektu vyjadriť k podkladom rozhodujúcim pre vydanie rozhodnutia, k spôsobu zistenia týchto podkladov, resp. dať možnosť daňovému subjektu, aby inak obhajoval svoje práva a záujmy alebo uplatnil svoje návrhy. V posudzovanom prípade vo vzťahu k časti napadnutého rozhodnutia o účasti žalobcu na daňovom podvode, tieto práva správcu dane odňal daňovému subjektu, preto je len logické, že v napadnutom rozhodnutí v tomto smere absentuje vysporiadanie sa správcu dane s návrhmi a námietkami daňového subjektu k údajnej účasti žalobcu na daňovom podvode, čím zaťažil správca dane napadnuté rozhodnutie vadou nezákonnosti z dôvodu absencie týchto skutočností v napadnutom rozhodnutí a z dôvodu porušenia procesných práv daňového subjektu.

11. Žalobca ďalej v správnej žalobe namietal, že v napadnutom rozhodnutí žalovaného ale najmä v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane absentuje explicitne uvedená a na základe dôkazov objektívne zadefinovaná vedomá účasť žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Správca dane v zásade opakovane uvádza len konštatáciu o tom, že daňový subjekt

„mal a mohol vedieť“, že sa svojimi nákupmi zúčastňuje na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodu na DPH. Správca dane v rozhodnutí uvádza svoje závery, ktoré ale skôr naznačujú prípadnú nevedomú účasť žalobcu na zdaniteľných plneniach, ktoré na predchádzajúcich stupňoch v reťazci by mali byť postihnuté daňovým podvodom. Žalobca zdôraznil, že prípadné preukázanie nevedomej účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, nemôže mať za následok odopretie práva na odpočet dane, na tento účel je správca dane povinný objektívne preukázať vedomú účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, čo však v posudzovanom prípade v napadnutom rozhodnutí absentuje. Pokiaľ ide o štvrtú podmienku Axel Kittel testu, a teda úmysel alebo nedbanlivosť daňového subjektu, v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinúť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť, uvedené právo však žalobcovi bolo odopreté, nakoľko aplikácia uvedeného testu nebola pred vydaním napadnutého rozhodnutia aplikovaná vôbec, preto žalobca nemal možnosť pred vydaním rozhodnutia reagovať na závery správcu dane, najmä na odpovede v rámci Axel Kittel testu, ktoré správca dane rozsiahlo uvádza až vo svojom rozhodnutí. Správca dane žalobcovi objektívne nepreukázal vedomú účasť žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ktorá by bola spôsobilá byť samostatným dôvodom odopretia práva na odpočet dane. Žalobca má za preukázané, že vo vzťahu k svojmu dodávateľovi konal v dobrej viere, s potrebnou a primeranou obozretnosťou a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho je možné spravodlivo očakávať. Pokiaľ na strane dodávateľových obchodných partnerov (tzv. subdodávateľia) došlo k nedovolenému daňovému úniku (daňovému podvodu), nemá to bez ďalšieho za následok, že žalobcovi nepatrí právo na odpočítanie dane z predmetných dodávok, ktorých prijatie od deklarovaného dodávateľa doložil hodnovernými dokladmi a použil dodávky na ďalšie zdaniteľné plnenia. Oprávnenie odpočítať daň z tovarov určených alebo použitých na dodávky tovarov a služieb, predpísaným spôsobom uplatnenú dodávateľom, by bolo s ohľadom na zásadu neutrality DPH možné žalobcovi odoprieť v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ len v prípade, ak by sa žalobca vedome zúčastnil na takomto nedovolenom konaní. Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, tento neobsahuje žiadny relevantný dôkaz, ktorý by bol spôsobilý preukázať, že žalobca sa vedome zúčastnil na takomto nedovolenom konaní. V súvislosti s potrebou preukázania „vedomej“ účasti, čo je potrebné chápať tak, že daňový subjekt vedel alebo musel vedieť o svojej účasti na podvodnom konaní, žalobca poukázal na Rozsudok NSS SR sp. zn. 3Sfk/139/2022 zo dňa 28. augusta 2023, konkrétne bod 78. Z vykonaných dôkazov a záverov správcu dane uvedených v napadnutom rozhodnutí nemožno dôjsť podľa žalobcu objektívne k záveru, že vedel alebo musel vedieť o svojej účasti na podvodnom konaní.

12. Zmätočnosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia je podľa žalobcu daná aj tým, že správca dane uvádza v napadnutom rozhodnutí svoju tézu bez argumentov o údajnom „účelovom dodávateľskom reťazci“, pričom však dôkazné bremeno bolo na správcovi dane, ktorý mal príkladom preukázať kto, akým spôsobom a za akým účelom vytvoril „účelový dodávateľský reťazec“, v opačnom prípade len vyslovenie takého tvrdenia je len domnienkou správcu dane, pričom na jednej strane správca tvrdí, že sa malo jednať o „účelový dodávateľský reťazec“ a na druhej strane nemá pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Žalobca nerozumie čo má on osobne spoločné s tzv. účelovým dodávateľským reťazcom, pričom je preukázané, že so spoločnosťami, ktoré sú uvedené na začiatku obchodného reťazca a s ich konaním, nemá žalobca nič spoločné.

13. Žalobca ďalej namietal, že vo výroku prvostupňového rozhodnutia bol povinný správca dane podľa 68 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku uviesť ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého správca dane rozhodoval, teda prameň práva, v tomto prípade ustanovenie konkrétneho právneho predpisu Spoločenstva, v zmysle ktorého správca dane rozhodoval, tak ako to samotný správca dane uvádza v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Uvedené skutočnosti však vo výroku napadnutého rozhodnutia absentujú.

14. Žalobca tiež poukázal na to, že v napadnutom rozhodnutí absentuje dôkaz, ktorým by správca dane preukázal príčinnú súvislosť medzi tzv. „podvodným konaním“ jeho dodávateľa, resp. iných daňových subjektov a reálnym uskutočneným prijatým zdaniteľným plnením medzi žalobcom a jeho dodávateľom, pričom žalobca objektívne v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia nemal a ani nemohol mať žiadne znalosti o prípadnom budúcom protiprávnom správaní dodávateľa. Správca dane tieto závery oprel len o svoje nepreukázané domnienky, úvahy a tézy, ktoré však nemajú oporu vo vykonaných dôkazoch.

15. Žalobca tiež namietal, že správca dane, na ktorého bolo prenesené dôkazné bremeno, postupoval v rozpore so zásadou zákonnosti zakotvenou v Daňovom poriadku, a to preto, lebo SD EÚ jasne definuje, že „právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobov vykonávania dôkazov v oblasti podvodu s DPH, daňový orgán musí tieto objektívne skutočnosti preukázať v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom“. Žalobca pritom zdôraznil, že v právnom poriadku SR nie sú upravené pravidlá dokazovania daňových podvodov a ani pojmové znaky tzv. daňového podvodu (pozn.: Daňový poriadok definuje len tzv. zneužitie práva v § 3 ods. 6), táto právna úprava v právnom poriadku SR absentuje, preto správca dane, na ktorého je prenesené dôkazné bremeno v rámci ktorého má preukazovať „subjektívne“ zavinenie (podľa zásady bez zavinenia niet sankcie) daňových subjektov, sa logicky ocitá v situácii, kedy správca dane nemá zákonnú kompetenciu a právomoc zákonom predvídateľným spôsobom preukazovať skutočnosti podstatné vo vzťahu k preukázaniu daňového podvodu a vo vzťahu k preukázaniu naplnenia definičných a pojmových znakov tzv. daňového podvodu. Inak vyjadrené správca dane v tomto smere nemôže svoj postup oprieť o prameň práva, teda o zákon, v zmysle vymedzených ústavnoprávnych princípov a pravidiel vyjadrených v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Ústava SR“). Taktiež platí, že podľa čl. 2 ods. 3 Ústavy SR „Každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané, a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá.“ Žalobca preto zdôraznil, že konal spôsobom, ktorý nie je zákonom zakázaný a naopak správca dane v naznačenom smere konal spôsobom, ktorý mu zákon neumožňuje. Žalobca v správnej žalobe poukázal na viaceré judikáty týkajúce sa dokazovania v daňovom konaní (Rozsudok NSS SR sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022, Nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 540/2012, Nález ÚS SR zo dňa 12. októbra 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022-37). Žalobca zdôraznil, že hoci správca dane uvádza definíciu „daňového podvodu“, ktorá má vychádzať z ustálenej judikatúry ESD, v konečnom dôsledku správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia neuviedol konkrétny rozsudok, ktorý by obsahoval definíciu daňového podvodu. Ďalšia zmätoknosť a vnútorná rozpornosť v právnom posúdení správcu dane je umocnená najmä tým, že založil právne posúdenie „daňového podvodu“ na právnych záveroch NS SR (bez povšimnutia judikatúry ESD), teda Rozsudku sp. zn. ISžf/31/2016, ktorý konštatuje, že „k podvodnému konaniu dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia.“ Správca dane sa vo vzťahu k definícii „daňového podvodu“ opiera o rozhodnutie NS SR sp. zn. 1Sžf 31/2016, ktoré je však už zjavne neaktuálne a je prekonané aktuálne ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu, príkladmo z rozsudku uverejneného v zbierke (č. 1/2020) zjednocujúcich stanovísk NS SR pod č. R 4/2020 vyplývajú právne závery kasačného súdu z rozsudku sp. zn. 3Sžfk/9/2019 zo dňa 10. decembra 2019 (pre porovnanie rovnako aj Rozsudok NS SR sp. zn. 10Sžfk/41/2019 zo dňa 26. januára 2021) vyplýva aké konanie je definované ako „daňový podvod“ a aké konanie je definované ako „zneužívajúce konanie“: Kasačný súd definuje, že: „Zneužitie práva sa odlišuje od daňového podvodu, kedy nedochádza k reálnej hospodárskej činnosti. Zatiaľ čo pri zneužití práva dochádza k uskutočneniu zdaniteľných plnení, pri daňovom podvode nedochádza k ich reálnemu uskutočneniu na všetkých stupňoch dodávateľsko-odberateľského reťazca (najčastejšie vo vzťahu subdodávateľ – dodávateľ).“ Z uvedenej judikatúry a právnej argumentácie teda podľa žalobcu vyplýva záver, že v posudzovanom prípade nemôžu byť naplnené podmienky pre konštatáciu daňového podvodu, keďže v posudzovaných zdaniteľných plneniach bola uskutočnená reálna hospodárska činnosť, teda bolo preukázané, že došlo k reálnemu dodaniu služieb, teda k uskutočneniu zdaniteľného plnenia medzi žalobcom a dodávateľom, preto máme za preukázané, že nedošlo k daňovému podvodu. Reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia (dodanie služieb) v zásade aj správca dane potvrdil a má za preukázané, nakoľko samotný správca dane konštatuje splnenie formálnych a materiálnych podmienok pre účely splnenia podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Žalobca v nadväznosti na splnenie najmä materiálnych podmienok v súvislosti s uplatnením práva na odpočítanie dane žalobca poukázal na Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „NSS SR“) sp. zn. 8Sžkf/75/2020 zo dňa 25.05.2022 a Uznesenie ÚS SR IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022. Žalobca je presvedčený, že splnil všetky podmienky oprávňujúceho uplatniť si nárok na odpočet dane z prijatých zdaniteľných plnení. Žalobca nebol vedome účastný žiadneho daňového podvodu a splnil najmä materiálne podmienky na uplatnenie práva na odpočet dane. Ďalej žalobca poukázal na zásadu zákonnosti, ktorá platí pre celé daňové konanie, zdôraznil účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania s tým, že správca dane vo vyrubovacom konaní nemá zákonné oprávnenie vykonávať nové dokazovanie, na to je určená daňová kontrola, v rámci ktorej sa primárne zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane a správca dane vyhodnocuje predložené doklady, teda vykonáva dokazovanie. Z uvedeného je preto podľa žalobcu zjavné, že vyrubovacie konanie neslúži na ďalšie nové dokazovanie, inak by sa potieral význam daňovej kontroly a nezákonne by sa takýmto obchádzaním zákona predlžovala kontrolná aktivita a činnosť správu dane,

čím by sa nad rámec určený zákonom nenáležite zasahovalo do práv daňového subjektu, ktorý je týmto spôsobom naďalej zaťažovaný kontrolnými aktivitami správcu dane. Inak vyjadrené, takýmto spôsob je nezákonne a nerešpektujúc účel a zmysel zákona (najmä inštitút daňovej kontroly a jej iný účel ako účel vyrubovacieho konania) dávaná možnosť správcovi dane neodôvodnene meniť svoje argumentačné línie v rámci právneho posúdenia, ktorý príkladmo tak, ako to je aj v posudzovanom prípade, v protokole z daňovej kontroly a v následnom rozhodnutí právne posúdi skutkový stav v tom smere, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane a následne po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom správcu dane nanovo posúdi skutkový stav, ktorý právne posúdi v tom smere, že odmietne daňovému subjektu právo na odpočítanie dane na základe diametrálne odlišného právneho posúdenia, príkladmo na základe vedomej, či nevedomej účasti daňového subjektu na daňovom podvode, resp. na základe zneužívajúceho konania. Ďalšie nové dokazovanie vykonávané správcom dane vo vyrubovacom konaní je neprípustné a nenáležité, a to aj z dôvodu intenzity vykonávaných úkonov správu dane ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami, pričom tieto úkony v rámci dokazovania vo vyrubovacom konaní svojou podstatou daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.

16. Žalobca napokon na záver správnej žaloby poukázal na ďalší nezákonný postup správcu dane, ktorý nerešpektoval ani predĺženú lehotu na rozhodnutie, pričom na správcu dane ako subjekt vykonávajúci verejnú moc v oblasti správy daní, sa primárne vzťahuje zásada zákonnosti, ktorá je nesporne najvýznamnejšou zásadou daňového konania, pričom jej základ pochopiteľne nevychádza len z ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ale primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy SR. Neobstojí tvrdenie žalovaného, že ide len o tzv. poriadkovú lehotu, nakoľko právo na zákonný postup daňových orgánov pri správe daní je chránené Ústavou SR a v prípade zistenia, že daňový orgán nekoná v súlade so zákonom, resp. koná nad jeho rámec, dochádza k porušeniu subjektívneho práva daňového subjektu na zákonný postup daňových orgánov. Správca dane sa dopustil podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré môže mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, pričom „Na nezákonnosti nemožno stavať zákonnosť, in concreto na nesprávnom a nezákonnom úradnom postupe nie je možné postaviť zákonné rozhodnutie.“ (Uznesenie ÚS SR sp. zn. I. ÚS 327/2018 zo dňa 19.09.2018).

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe žalobcu

17. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol skutkové okolnosti veci vyplývajúce z vykonaného dokazovania, pričom zhrnul, že zdaniteľné plnenia, ktoré žalobca preukazoval, že prijal od dodávateľa Správa objektov s.r.o. boli priamo spojené s podvodným konaním, o ktorom mal mať žalobca vedomosť, keď nepreukázal, že vykonal čo i len základné úkony smerujúce k prevereniu si obchodného partnera ako aj skutočností ohľadom poskytnutia samotných zdaniteľných plnení. Navyše samotný žalobca nepreukázal ani žiadny dôkaz o preverení si svojho obchodného partnera. Spoločnosťou Správa objektov s.r.o. neboli preukázané skutočnosti, ktoré by preukazovali, že táto spoločnosť sa na dodaní deklarovaných zdaniteľných plnení skutočne podieľala. Navyše tvrdenia žalobcu odporovali zisteniam správcu, keď konatelia žalobcu G. A. a D. H., nezabezpečovali zdaniteľné obchody so spoločnosťou Správa objektov s.r.o., nemali bližšie vedomosti o zdaniteľných plneniach, nakoľko tieto mal zabezpečovať konateľ E. F., ktorý však vo svojich tvrdeniach uvádzal, že k stretnutiu s dodávateľom Správa objektov s.r.o. a jeho zástupcami H. I. I. a E. J. malo dôjsť v kaviarni v Banskej Bystrici, že obchody mali byť dohadované s E. J. ako splnomocneným zástupcom, ktorému malo byť za dodanie materiálu uhradené v hotovosti, a že preprava materiálu mala byť zabezpečená týmto dodávateľom. Tieto tvrdenia neboli dokazovaním správcu dane preukázané a boli vyvrátené. H. I. I. v období september 2018 už nebola ani konateľkou spoločnosti Správa objektov s.r.o., nevedela uviesť žiadne skutočnosti ohľadom obchodov, ktoré mali byť uskutočnené, nebolo preukázané jej tvrdenie o stretnutí v kaviarni a splnomocnení E. J.. Žalobca sa v prípade E. J. odvolával na predložené splnomocnenie, ktoré mala udeliť H. I. I. pre E. J. dňa 10.02.2018, pričom táto plná moc neobsahovala ani overenie podpisov, mala byť zo dňa 10.02.2018, pričom zdaniteľné plnenia mal žalobca so spoločnosťou Správa objektov s.r.o. vykonávať v období september 2018, kedy už H. I. I. nebola ani konateľkou. E. J. akékoľvek skutočnosti poprel, nebol splnomocneným zástupcom a nepoznal nikoho ani zo strany spoločnosti Správa objektov s.r.o. ani zo strany žalobcu, nepodpisoval žiadne doklady, neprevzal žiadnu hotovosť a jeho identita bola zneužitá. Správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach teda identifikovali také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že došlo k podvodnému

konaniu, ako aj, že žalobca o ňom mal a mohol vedieť. Žalobca nepredložil žiadne iné dôkazy okrem faktúr, troch dodacích listov a dokladov vyhotovených virtuálnou registračnou pokladnicou, ktoré by jeho obozretnosť pri zdaniteľných plneniach preukazovali. Žalobca ani v samotnom odvolaní podanom voči rozhodnutiu správcu dane neuviedol žiadne skutočnosti a argumenty, ktorými by preukázal náležitú obozretnosť v rámci deklarovaných zdaniteľných plnení, a že prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že zdaniteľné plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na podvodnom konaní. Aj tieto skutočnosti tak poukazujú na neobozretnosť žalobcu pri vstupe do obchodných aktivít s obchodnými partnermi. Nemožno preto v žiadnom prípade hovoriť o obozretnom konaní žalobcu v prípade obchodných aktivít so spoločnosťou Správa objektov s.r.o., ktorá nevykazovala žiadne aktivity resp. nepreukázala výkon ekonomickej činnosti. Z uvedených skutočností vyplýva, že žalovaný a správca dane nepostavili svoje rozhodnutia len na tom, že spoločnosť Správa objektov s.r.o. alebo jej subdodávateľ neplnili svoje povinnosti, ale bolo preukázané, že priamo žalobca sa svojím konaním a správaním zapojil do zdaniteľných plnení poznačených podvodným konaním, o ktorom mal mať vedomosť, keby vykonal základné úkony smerujúce k prevereniu si obchodného partnera ako aj skutočností ohľadom poskytnutia samotných zdaniteľných plnení. Podľa žalovaného je evidentné, že bola preukázaná existencia podvodného konania, neodvedenia dane, ktoré priamo súviseli so zdaniteľnými plneniami, ktorých konečným užívateľom bol žalobca a rovnako bola preukázaná aj priama súvislosť so samotným žalobcom, ktorý o takomto konaní mal mať vedomosť. Správca dane zistil skutkový stav dostatočne a v súhrne identifikoval celý rad objektívnych okolností nasvedčujúcich účasti žalobcu na daňovom podvode, kedy žalobca neprijal dostatočné opatrenia a špecifikoval konkrétne opatrenia, ktoré žalobca mal vykonať a nevykonal.

18. V predmetnej veci mal žalovaný za to, že správca dane nezaťažoval žalobcu takou dôkaznou povinnosťou, ktorá by ho nemala zaťažovať, teda neprenášal naňho dôkazné bremeno v takom rozsahu, v ktorom by ho zaťažovať nemalo. Správca dane vykonal množstvo dôkazov z vlastnej iniciatívy, doplnil dokazovanie na základe právneho názoru súdu a vykonal aj dôkazy navrhnuté žalobcom. Žalovaný sa v odvolacom konaní týmito skutočnosťami zaoberal. Správca dane ako aj žalovaný na základe skutkových zistení, vyvođených z vykonaného dokazovania, dospeli k logickým a preskúmateľným záverom o tom, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, pričom sa spravovali početnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a aj judikatúrou NS SR, ktoré stanovujú všeobecné kritériá pri vyhodnocovaní podvodného konania vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Správca dane a žalovaný podrobne zargumentovali právne posúdenie veci aj v zmysle uvedenej početnej judikatúry a žalobca správnosť ich záverov jeho argumentáciou nevyvrátil. Žalovaný jasne popísal v napadnutých rozhodnutiach, v čom si žalobca svoje dôkazné bremeno nespĺnil, a to práve v preukázaní starostlivosti riadneho hospodára voči dodávateľovi Správa objektov s.r.o. ako aj voči samotnému zdaniteľnému plneniu t.j. nevykonal ani opatrenia zamerané s cieľom, aby zistil, či dodávateľ má napr. zázemie a možnosti dodať preverované zdaniteľné plnenia, či skutočne v mene dodávateľa vôbec vystupovali oprávnené osoby a pod. ako aj skutočnosti ohľadom samotných zdaniteľných plnení. V tomto prípade keby žalobca vykonal takéto overenie mohol a mal vedieť, že sa prijatými plneniami zapája do zdaniteľných plnení poznačených podvodným konaním. Žalobca však v tomto smere svoju dôkaznú povinnosť nespĺnil.

19. Podľa žalovaného tvrdenia žalobcu o spoľahlivosti obchodného partnera neboli dostatočným dôkazom o preverení si dodávateľa ako aj spoľahlivosti tohto dodávateľa. Žiadnym iným dôkazom žalobca spoľahlivosť dodávateľa nepreukázal, čím nepreukázal dostatočné preverenie si svojho obchodného partnera ako aj skutočností týkajúcich sa dodania deklarovaných zdaniteľných plnení a takéto konanie žalobcu sa nevyznačuje obozretnosťou a potrebnou opatrnosťou, ktorú možno od žalobcu ako daňového subjektu a podnikateľa očakávať, aby sa vyhol začleneniu do podvodných konaní v súvislosti s fungovaním systému dane z pridanej hodnoty. Je tiež v rozpore so zásadou logiky a zásadou poctivého podnikania, aby žalobca ako podnikateľský subjekt, nevykonal také úkony k prevereniu dodávateľa resp. si zaobstaral dôkazy, umožňujúce mu prípadné budúce uplatnenie nárokov vyplývajúcich zo zodpovednosti za napr. reklamácie resp. iné obchodno-právne spory. Už správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, v čom žalobca konal neopatrne a neobozretno a rovnako aj žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia podrobne popísal úkony, ktoré u žalobcu absentovali a ktoré mal vykonať, keby bol dostatočne obozretný vo svojom konaní. Rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú dostatočne a preskúmateľné odôvodnené a je zrejme, na základe akých úvah a vyhodnotení dospeli k záverom uvedeným v preskúmaných rozhodnutiach. Žalovaný zdôraznil, že absencia primeranej opatrnosti bola žalobcovi vytýkaná vo vzťahu k priamemu deklarovanému dodávateľovi žalobcu, nešlo o

prípade subdodávateľov na predchádzajúcich článkoch reťazca obchodných spoločností. Závery správca dane a žalovaného, že žalobca sa nesprával v obchodnom styku s dodávateľom Správa objektov s.r.o. dostatočne obozretne sú preskúmateľné, logické a správne, podložené skutkovými zisteniami vyplývajúcimi z dôkazov, ktoré sú obsiahnuté aj vo vykonaných dôkazoch.

20. V prípade námietok žalobcu, že nebol oboznámený s rozhodnými skutočnosťami zakladajúcich nesporné znaky daňového podvodu, žalovaný uviedol, že aj v tomto prípade správca dane postupoval v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku, keď doplnenie dokazovania vo vyrubovacom konaní bolo jednak v súlade s právnym názorom správneho súdu (v tom čase Krajského súdu v Banskej Bystrici) a tiež v súlade s uvádzaným účelom správy daní - správne určiť a vyrubiť daň a za týmto účelom zistiť nevyhnutné skutočnosti čo najúplnejšie. Daňová kontrola a nadväzujúce vyrubovacie konanie boli vykonané v súlade s Daňovým poriadkom, správca dane viedol dokazovanie čo najúplnejšie pritom so všetkými zistenými skutočnosťami žalobcu oboznámil v priebehu daňovej kontroly ako aj následnom vyrubovacom konaní a rovnako aj v rámci vyrubovacieho konania po vrátení veci na ďalšie konanie správnym súdom, keď umožnil žalobcovi zúčastniť sa výsluchu svedka, ďalej v rámci ústneho pojednávania vykonaného dňa 22.05.2023 (spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101321873/2023) požiadal splnomocneného zástupcu žalobcu o vyjadrenie sa k návrhom na doplnenie dokazovania a zároveň ho oboznámil s tým, že o prerokovaní zistených skutočností bude žalobca následne písomne vyrozumený, pričom konateľ žalobcu v tejto súvislosti na opakované predvolania nereagoval a rovnako nereagoval ani splnomocnený zástupca na opakované oznámenia o ústnom pojednávaní. Žalovaný tak v prípade námietok žalobcu, že nebol pred rozhodnutím oboznámený so všetkými podstatnými zisteniami, skutočnosťami a právnou kvalifikáciou daňového podvodu oboznámený, trval na tom, že tieto sú neopodstatnené. V celom konaní postupoval správca dane v úzkej súčinnosti so žalobcom a dodržal jeho práva ako daňového subjektu, pričom to bol žalobca, ktorý sa oboznámenia nezúčastnil hoci bol na to správcom dane upozornený.

21. Z napadnutých rozhodnutí je podľa žalovaného evidentné, že nedošlo ani k porušeniu práv žalobcu ako daňového subjektu na spravodlivé konanie. Žalovaný trval na tom, že správca dane v rámci daňovej kontroly a nadväzujúcom vyrubovacom a následne aj žalovaný v rámci odvolania postupovali v súlade s Daňovým poriadkom, keď všetky zistené skutočnosti a predložené dôkazy a doklady hodnotili jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach v súlade so zákonom o DPH ako aj ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a slovenskou judikatúrou týkajúcou sa podvodného konania. V napadnutých rozhodnutiach tak správca dane ako aj žalovaný uviedli úvahu, ktorou sa riadili pri prijatí záverov a v rozhodnutiach jasne uviedli, prečo žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Správa objektov s.r.o. a v čom žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno a vykonal nedostatočné opatrenia a ocitol sa tak v reťazci podvodných plnení.

22. Žalovaný trval na tom, že samotnú nezákonnosť rozhodnutia nespôsobili ani tvrdenia žalobcu, že správca dane nerešpektoval ani predĺženú lehotu na rozhodnutie, tieto námietky považoval za neopodstatnené, nakoľko z tejto námietky nie je vôbec jasné v čom správca dane nerešpektoval predĺženú lehotu. V predmetnom prípade je evidentné, že správca dane v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku, ako aj s ohľadom na právne závery správneho súdu, nemohol rozhodnúť ani v lehote 30 dní a ani v lehote 60 dní, na základe čoho v súlade so zákonom požiadal o predĺženie lehoty na rozhodnutie, pričom lehota mu bola s ohľadom povahu prípadu predĺžená nadriadeným orgánom o 180 dní, o čom bol daňový subjekt upovedomený Upovedomením č. 101074839/2023 zo dňa 19.04.2023. Žalovaný trval na tom, že ide o procesnú lehotu, ktorej prípadné nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť samotného rozhodnutia.

23. Žalovaný tiež uviedol, že v rozhodnutí nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené žalobcom ako účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Preto odôvodnenie rozhodnutia, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé konanie. V predmetnom prípade mal žalovaný za to, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správca dane obsahujú všetky náležitosti stanovené v § 63 Daňového poriadku, vrátane odôvodnenia, v ktorom v súlade s § 63 ods. 5 Daňového poriadku žalovaný a správca dane uviedli, ktoré skutočnosti boli podkladom vydaných rozhodnutí, vysporiadanie sa s námietkami žalobcu, ďalej uviedli, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

24. Žalovaný napokon uviedol, že žalobca nepredložil nové skutočnosti, ktoré by preukázali zistený a posúdený skutkový stav inak ako bolo zistené v daňovej kontrole, následnom vyrubovacom a odvolacom konaní. Žalobca len zopakoval námietky ako v odvolaní podanom voči rozhodnutiu správcu dane a všeobecne bez konkrétnej priliehajúcej argumentácie vyjadril nesúhlas so závermi správcu dane a žalovaného, pričom len zdôrazňoval niektoré skutkové zistenia, ktoré boli ale v preskúmaných rozhodnutiach podrobené konfrontácii aj s inými skutkovými zisteniami. Žalovaný preto trval na napadnutom rozhodnutí, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, žalobu navrhol zamietnuť a žalobcu zaviazať znášaním trov konania.

25. Vyjadrenie žalovaného bolo doručené právnomu zástupcovi žalobcu dňa 19.06.2024, na vyjadrenie, avšak žalobca svoje právo nevyužil.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov správnym súdom

26. Správny súd vo veci nariadil na žiadosť žalobcu na deň 10.12.2025 pojednávanie, na ktorom sa právny zástupca žalobcu a poverený zástupca žalovaného vyjadrili zhodne s obsahom správnej žaloby a písomného vyjadrenia k správnej žalobe. Právny zástupca okrem iného zdôraznil, že došlo k podstatnému porušeniu základných práv a zásad, najmä zásady súčinnosti v zmysle Daňového poriadku a § 46 ods. 5, ktorú ani nemohol sanovať správca dane v rámci vyrubovacieho konania, nakoľko § 46 ods. 5 je vyslovene upravený v daňovej kontrole a nie v rámci vyrubovacieho konania. Poverený zástupca žalovaného reagoval na uvedenú námietku s tým, že v tomto prípade nedošlo k porušeniu § 46 ods. 5, keď v rámci daňovej kontroly bol žalobca oboznámený so všetkými zrejmy skutočnosťami a rovnako aj v následnom vyrubovacom konaní aj po rozhodnutí súdu bol žalobca vyrozumiený o tom, že bude prebiehať ústne pojednávanie, k čomu bol aj konateľ žalobcu predvolávaný a o čom bol aj upovedomený aj samotný splnomocnený zástupca žalobcu, ktorý sa tohto ústneho pojednávania nezúčastnil. Právny zástupca žalobcu v reakcii na prednes povereného zástupcu žalovaného uviedol, že v zmysle judikatúry NSS SR predstavuje táto zásada jednu z elementárnych zásad, ktorú možno napraviť v rámci vyrubovacieho konania ale len cez zásadu úzkej súčinnosti. Už nie v rámci princípu § 46 ods. 5, ale cez zásadu úzkej súčinnosti, teda že daňový subjekt bude súčinný a odstráni tieto pochybnosti. Nakoľko k tomuto nedošlo, bolo uskutočnené pojednávanie, na ktorom by mali byť žalobcovi tieto pochybnosti ozrejmene, avšak daňový subjekt nevyužil túto možnosť, nakoľko by práve táto okolnosť bola v jeho neprospech a v zmysle judikatúry NSS SR je to možné v rámci vyrubovacieho konania len v zmysle zásady úzkej súčinnosti k čomu ale nedošlo v rámci druhého vyrubovacieho konania a teda nebol preukázaný podvod na DPH. Žalovaný svoj prednes doplnil tak, že v danom prípade bolo dodržané právo úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, keď bol predvolávaný na pojednávanie. Bol dokonca upovedomený o tom aj splnomocnený zástupca a nakoniec o tom, že žalobca nepreukázal žiadne skutočnosti, ktoré by sa mali týkať rozumných opatrení vyplývajúcich zo samotného odvolania, ktoré podal voči rozhodnutiu správcu dane tam nešpecifikoval žiadne opatrenie, ktoré prijal na to, aby sa vyhol účasti na daňovom podvode. Právny zástupca žalobcu v rámci záverečného slova uviedol, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane, na ktoré rozhodnutie žalovaného nadväzuje, je nezákonné, zmatečné a neodôvodnené. Žalobcovi boli upreté žalobcovi základné práva v rámci daňového konania, a preto žiadal správny súd, aby rozhodnutie žalovaného zrušil a zároveň priznal žalobcovi trovy konania. Poverený zástupca žalovaného v rámci záverečného slova uviedol, že trvá na všetkých vyjadreniach a záveroch, ako aj na napadnutom rozhodnutí, ako aj rozhodnutí správcu dane a žalobu navrhol zamietnuť a náhradu trov konania žalobcovi nepriznať.

27. Správny súd v Banskej Bystrici, ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a postup daňových orgánov, a to v rozsahu a z dôvodov uplatnených v správnej žalobe žalobcu (§ 134 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), pričom dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto správnu žalobu žalobcu zamietol podľa § 190 SSP.

28. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP;(1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. (2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením

orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

29. Podľa § 6 ods. 1 SSP; Správne sudy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

30. Podľa § 134 ods. 1 a 2 SSP; (1) Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak. (2) Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený, c) ide o veci podľa § 192, d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba, e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d), f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa.

31. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku; Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

32. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku; Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

33. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku; Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

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

35. Podľa § 24 ods. 1 až 6 Daňového poriadku; (1) Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. (2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. (3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. (4) Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. (5) Na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada. (6) Na účely dokazovania môže správca dane úkony, ktorými sú najmä ústne pojednávanie, výsluch svedkov, výsluch znalcov a oboznamovanie sa s dôkazmi, vykonávať aj spoločne.

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

37. Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH; Predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“), d) dovoz tovaru do tuzemska.

38. Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH; Predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“), d) dovoz tovaru do tuzemska.

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

40. Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH; (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. (2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

42. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov alebo nečinnosti orgánov verejnej správy je v rozsahu a z dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či orgán verejnej správy vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia (alebo pre vydanie opatrenia alebo pre realizáciu iného postupu), či zistil vo veci skutočný stav, t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy, správny súd preskúmava iba to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správny súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy v zmysle § 135 ods. 1 SSP, s výnimkami vymedzenými v § 135 ods. 2 SSP, pod ktoré ale prejednávajúca vec nespadá. Konanie pred správnym súdom nie je pokračovaním administratívneho konania a úlohou správneho súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale preskúmavať zákonnosť rozhodnutí (prípadne iných správnych aktov a postupov) orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či orgány verejnej správy splnili povinnosti stanovené zákonom.

43. Úvodom k zodpovedaniu žalobcových námietok správny súd považuje za potrebné uviesť, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 Tóth). Cieľom režimu

odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (závery vyslovené Súdnym dvorom EÚ napr. v rozhodnutí C-285/11 Bonik). Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Zároveň ale každá transakcia musí byť vo vzťahu k DPH sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-267/2015 zo dňa 22.06.2016 Gemeente Woerden/Staatssecretaris van Financiën).

44. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak : (1) zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, (2) došlo k daňovému podvodu, (3) došlo k prípadu zneužitia práva.

45. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2018 vo výške 12 030,71 eur.

46. Žalobca v správnej žalobe najskôr namietal, že žalovaný vážnym spôsobom negatívne zasiahol do zákonných ako aj ústavou garantovaných práv žalobcu, nezodpovedal odvolacie námietky žalobcu, resp. sa k nim vyjadril povrchno a okrajovo a podľa žalobcu napadnuté rozhodnutie žalovaného nedalo odpovede na ťažiskové otázky a relevantné námietky žalobcu, v dôsledku čoho je napadnuté rozhodnutie žalovaného nepreskúmateľné a arbitrárne.

47. Správny súd k takýmto všeobecným spôsobom formulovaným námietkam považuje za potrebné uviesť, že súdny prieskum v daňových veciach nie je absolútny, nakoľko je ovládaný dispozičnou zásadou a správna žaloba žalobcu je všeobecnou správnu žalobou, pri ktorej nie je v právomoci správneho súdu vyhľadávať za žalobcu nezákonnosti v postupe a v rozhodnutiach orgánov verejnej správy, prípadne konkretizovať všeobecné a nekonkrétne žalobné námietky. Iniciátorom súdneho konania pred správnym súdom je žalobca – účastník administratívneho konania a je na ňom, ako svoje právo na prieskum zákonnosti rozhodnutí (príp. opatrení) orgánov verejnej správy využije, teda aké žalobné dôvody v správnej žalobe prednesie a vymedzí. Podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby, ak nie je ustanovené inak. V ustanovení § 134 ods. 2 SSP sú vymedzené nedostatky resp. sú druhovo vymedzené veci, pri ktorých správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby. V posudzovanom prípade je rozsah súdneho prieskumu daný žalobnými bodmi o tvrdenej nezákonnosti, keďže správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby v zmysle § 134 ods. 1 SSP (nejedná sa o konanie uvedené v § 134 ods. 2 SSP). Správny súd v postupe a v rozhodnutiach daňových orgánov nezistil nedostatky vymedzené v tomto zákonom ustanovení a nejde ani o žiadnu z druhovo vymedzených vecí v tomto zákonom ustanovení, preto nebol dôvod vykonať prieskum správnu žalobou napadnutého rozhodnutia nad rozsah a dôvody správnej žaloby.

48. K námietke žalobcu, že správca dane nerešpektoval dôsledne záväzné pokyny správneho súdu, ktoré sú uvedené v rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, sp. zn. 72S/10/2020 zo dňa 27.10.2022 a vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutí správnym súdom, správca dane v zásade vykonal jeden úkon v rámci dokazovania, a to výsluch p. A. B., správny súd uvádza, že uvedená námietka je nedôvodná, nakoľko správca dane po vrátení veci doplnil dokazovanie v miere, aká bola v danom čase objektívne možná, pričom správny súd žalobcovi uložil, aby v ďalšom konaní buď vykonal žalobcom navrhované dôkazy - výsluchy navrhnutých svedkov alebo v prípade, ak takéto dôkazy nevykoná, v novom rozhodnutí uvedie relevantné a najmä akceptovateľné odôvodnenie odmietnutie vykonania navrhovaných dôkazov. Z obsahu prvostupňového rozhodnutia pritom jednoznačne vyplýva, že dňa 22.05.2023 vykonal výsluch svedka A. B., vykonal úkony smerujúce k výsluchu C. D., o ktorom bolo zistené, že zomrel dňa XX.XX.XXXX, čo bol objektívny dôvod nemožnosti realizácie jeho výsluchu, vykonal dňa 22.05.2023 ústne pojednávanie s daňovým subjektom a opakovane predvolal E. F., konateľa žalobcu, na ústne pojednávanie, na ktoré sa on ani jeho splnomocnený zástupca nedostavili. Správca dane zároveň na strane 11 prvostupňového rozhodnutia dostatočným spôsobom odôvodnil, prečo nepristúpil k výsluchu C. H. I. – I. a D. G.. Skutočnosť, že žalobca odôvodnenie správcu dane vo vzťahu k nevykonaniu výsluchov považuje za nedostatočné samé o sebe nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia. Vzhľadom na obsah administratívneho spisu správny súd dospel k záveru,

že správca dane vo vyrubovacom konaní postupoval v zmysle požiadaviek správneho súdu a dbal na zachovávanie práv daňového subjektu. Pokiaľ žalobca namietal vykonanie výsluchu A. B., bývalej konateľky dodávateľa Správa objektov s.r.o., s časovým odstupom od realizácie obchodných transakcií so žalobcom, je potrebné uviesť, že žalobcom uvedená argumentácia neobstojí, pretože skutočnosti vyplývajúce z obsahu jej výpovede nespočívali len v drobných nepresnostiach, ale naopak boli podstatnej povahy, nakoľko svedkyňa okrem iného uviedla, že spoločnosť žalobcu nepozná a nikdy o nej nepočula, nevedela, že bola nielen konateľkou, ale aj spoločníčkou spoločnosti Správa objektov s.r.o., uviedla, že za túto spoločnosť ako konateľka nevykonávala nič, no správca dane zistil, že mala zriadenú autorizáciu a podávala daňové priznania. Žalobca zároveň v správnej žalobe ani neuviedol, v čom malo spočívať nesprávne vyhodnotenie výpovede svedkyne zo strany správcu dane. Pokiaľ ide o C. D., ktorého výsluch nebolo možné vo vyrubovacom konaní objektívne vykonať z dôvodu jeho úmrtia, správny súd uvádza, že z obsahu rozhodnutí daňových orgánov nevyplýva, že by jeho nevykonanie bolo vyhodnocované na ťarchu daňového subjektu a nevyplýva to ani z argumentácie žalobcu v správnej žalobe. Z obsahu administratívneho spisu naopak vyplýva, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie vykonaním miestnych zisťovaní, výsluchov veľkého množstva ďalších svedkov a zaobstaraním podkladov, ktoré vyhodnotil jednotlivo aj vo vzájomnej súvislosti, pričom závery daňových orgánov majú oporu v takto vykonanom dokazovaní. Nevykonanie výsluchu svedka C. D., konateľa dodávateľa žalobcu, v čase kontrolovaného zdaniteľného obdobia (september 2018), preto nepredstavovalo dôkaznú núdzu správcu dane v tom smere, že by nemohli obstať závery správcu dane bez vykonania tohto výsluchu. Inými slovami rozsah vykonaných dôkazov zodpovedal dostatočne zistenému skutkovému stavu pre vyvodenie záverov prijatých správcou dane, ktorý v prejednávanej veci uniesol svoje dôkazné bremeno.

49. Pokiaľ žalobca namietal, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane je zmätočné, obsahuje zjavné rozpory v právnom posúdení, ktoré majú za následok vadu rozhodnutia správcu dane spočívajúcu v nesprávnom právnom posúdení, nakoľko na strane 23 správca dane uviedol, že kontrolovaný daňový subjekt si vedome nárokoval odpočítanie dane zo stavebného materiálu od dodávateľa, ktorý tento tovar preukázateľne nedodal, správny súd musí uznať, že uvedená formulácia správcu dane bola zmätočná a bez ďalšieho by navodzovala dojem, že správca dane dospel k záveru o nesplnení jednej z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane. Na strane druhej správny súd uvádza, že odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia je potrebné vnímať v celkovom kontexte a ojedinelá formulácia správcu dane vzhľadom na konečné závery daňových orgánov a majúce oporu vo vykonanom dokazovaní nie je, vzhľadom na zanedbateľnú intenzitu vo vzťahu k požiadavkám na zrozumiteľnosť a určitosť prvostupňového rozhodnutia, dôvodom na jeho zrušenie. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktoré tvorí spolu s prvostupňovým rozhodnutím jeden celok (v zmysle zásady jednotnosti konania), vyplýva jednoznačný záver, že dôvodom na nepriznanie odpočítania dane bola vedomá účasť žalobcu na obchodných transakciách poznačených podvodom na DPH. Správny súd dospel k záveru, že aj napriek tejto ojedinelej formulácii nemožno dospieť k záveru o nepreskúmateľnosti a zmätočnosti napadnutých rozhodnutí. Napokon záver o existencii daňového úniku obsahuje už Protokol z daňovej kontroly a Krajský súd v Banskej Bystrici v zrušujúcom rozsudku okrem iného tiež konštatoval, že „skutočnosť, že v danom prípade došlo k daňovému úniku indikuje, že sa v danom prípade jedná o daňový podvod, a preto vo vzťahu k posúdeniu skutočnosti, či žalobca bol účastný na podvode na DPH, bolo podľa názoru správneho súdu na účely rozhodnutia o odmietnutí práva na odpočítanie dane potrebné zo strany daňových orgánov aplikovať tzv. Axel Kittel test v zmysle z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel C-439/04“. Vzhľadom na zistené skutočnosti a záväzný názor správneho súdu správca dane v rámci ďalšieho konania viedol dokazovanie s tým, že aplikoval tzv. Axel Kittel test a na všetky otázky tohto testu odpovedal kladne, čo odôvodnilo odmietnutie odpočítania dane žalobcovi pre jeho vedomú účasť na zdaniteľných plneniach poznačených podvodom na DPH. O jednoznačnosti záverov daňových orgánov svedčí napokon aj samotný obsah správnej žaloby žalobcu, majúcej z podstatnej časti svoj základ v podanom odvolaní, v ktorej žalobca svoje žalobné námietky formuloval tak, že smerovali k tomu, že sa nedopustil vedomej účasti na podvodnom konaní.

50. Z ustálenej rozhodovacej praxe NSS SR vyplýva, že pokiaľ príslušné orgány v priebehu vyrubovacieho konania alebo prípadne nadväzujúceho odvolacieho konania zmenia dôvod pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení v porovnaní s protokolom z daňovej kontroly, musí sa tak spravidla diať (i) primárne na podklade skutkových zistení vyplývajúcich zo samotného protokolu, prípadne primerane doplnených dokazovaním vykonaným v daňovom konaní v miere a rozsahu nenahrádzajúcom daňovú kontrolu a (ii) daňovému subjektu musí byť umožnené sa k zmenenému

právnemu posúdeniu dôvodu neuznania daňového oprávnenia v daňovom konaní vyjadriť a navrhnúť nové dôkazy (tento predpoklad vyplýva zo zásady úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku a zásady zachovávanía práv daňových subjektov podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj zo zákazu neočakávaných/prekvapivých rozhodnutí vyplývajúceho z čl. 46 ods. 1 Ústavy SR - mutatis mutandis rozhodnutie ÚS SR sp. zn. III. ÚS 52/2019 zo dňa 1. apríla 2020, publikované v ZNaUÚS ako judikát č. 12/2020). Z uvedeného hľadiska preto neboli preskúmané rozhodnutia daňových orgánov vo vzťahu k žalobcovi neočakávanými, resp. vydanými v rozpore so zásadou legitímnych očakávaní, na ktorú žalobca odkazoval v správnej žalobe, nakoľko k prehodnoteniu právneho posúdenia správcu dane viedol právne záväzný názor správneho súdu a bolo to zrejme aj z Oznámenia č. 102222093/2023 zo dňa 05.09.2023, ktorým oznámil žalobcovi, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno a dôkazné bremeno sa prenáša na správcu dane. Pokiaľ žalobca v tejto súvislosti namietal, že do doručenia prvostupňového rozhodnutia žiadnym spôsobom správca dane žalobcu neoboznámil pred vydaním rozhodnutia o priebehu, zisteniach, vykonaných dôkazoch, ktoré správca dane vykonal v rámci ďalšieho vyrubovacieho konania a žalobca sa o skutočnostiach tvoriacich obsah rozhodnutia správcu dane (Axel Kittel test, podvodné konanie, a pod.) dozvedel až z rozhodnutia, čím správca dane uprel daňovému subjektu právo preukázať svoju dobrú vieru a právo sa „vyvinúť“ z údajnej účasti na podvodnom konaní, správny súd sa s uvedenou argumentáciou žalobcu nestotožnil, nakoľko z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vytvoril dostatočný priestor pre žalobcu, aby bol oboznámený so závermi správcu dane, keď konateľ žalobcu predvolal Predvolaním č. 101780581/2023 zo dňa 13.07.2023 vytýčeným na deň 03.08.2023 a doručeným fikciou dňa 17.07.2023 a následne Opakovaným predvolaním č. 102052228/2023 zo dňa 10.08.2023 vytýčeným na deň 04.09.2023 a doručeným dňa 16.08.2023, pričom o termínoch bol upovedomený aj právny zástupca žalobcu. Žalobca ani jeho právny zástupca sa však ústnych pojednávaní nezúčastnili, čo odôvodnil právny zástupca žalobcu na pojednávaní tým, že „by práve táto okolnosť bola v jeho neprospech“. Správny súd je vzhľadom na uvedené toho názoru, že správca dane v posudzovanom prípade dospel k zmene právneho náhľadu najmä na podklade skutkových zistení vyplývajúcich zo samotného Protokolu, resp. primerane doplnených dokazovaním vykonaným v daňovom konaní v miere a rozsahu nenahrádzajúcom daňovú kontrolu a žalobcovi ako daňovému subjektu bol v súlade so zásadou úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku a zásadou zachovávanía práv daňového subjektu vytvorený priestor sa k zmenenému právnemu posúdeniu dôvodu neuznania daňového oprávnenia v daňovom konaní vyjadriť a navrhnúť nové dôkazy, preto postup správcu dane správny súd vyhodnotil ako zákonný. Zároveň neobstojí protirečivá argumentácia žalobcu, ktorý na jednej strane argumentuje odňatím práva vyjadriť sa k záverom správcu dane pred vydaním rozhodnutia, na strane druhej konateľ žalobcu opakovane nevyužil možnosť účasti na ústnom pojednávaní, na ktorom sa mohol vyjadriť k pochybnostiam správcu dane, navrhovať dôkazy a v konečnom dôsledku uniesť svoje dôkazné bremeno ohľadom preukázania, že vykonal ako obozretný podnikateľ dostatočné opatrenia na to, aby sa vyhol svojej účasti na podvodnom reťazci. Navyše treba prisvedčiť žalovanému, že žalobca ani v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, ani v správnej žalobe neuviedol žiadne skutočnosti, ktorými by osvedčil svoju dobrú vieru a vyvinil sa zo svojej účasti na obchodných transakciách poznačených podvodom na DPH, teda nevyužil svoje právo brojiť proti záverom daňových orgánov ani po vydaní preskúmaných rozhodnutí.

51. Žalobca v správnej žalobe ďalej namietal, že v napadnutom rozhodnutí žalovaného ale najmä v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane absentuje explicitne uvedená a na základe dôkazov objektívne zadefinovaná vedomá účasť žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Správny súd považuje za potrebné pripomenúť, že daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou. Pri daňových podvodoch je spravidla možné konštatovať, že transakcie uskutočnené v rámci takéhoto podvodu nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami (k tomu porovnaj napr. aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 21. apríla 2022, č. j. 10 Afs 479/2021-56). Vychádzajúc z administratívneho spisu správny súd konštatuje, že v predmetnej veci správca dane ako aj žalovaný pri nepriznaní práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov argumentovali, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt sa v dotknutom obchodnom reťazci spornými obchodmi v dôsledku

zanedbania primeranej obozretnosti, zúčastnil na plnení poznačenom daňovým podvodom. Predpoklady pre posúdenie vecí ako daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (ktoré boli špecifikované v rozhodnutí C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling). Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbanlivosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu). Žalobca sa preto mýlil, ak tvrdil, že prípadné preukázanie nevedomej účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, nemôže mať za následok odopretie práva na odpočet dane a na tento účel je správca dane povinný objektívne preukázať vedomú účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, nakoľko správca dane preukázal objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že žalobca o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačila aj nevedomá nedbanlivosť (jednanie konateľa žalobcu E. F. s osobou E. J. (maďarským občanom), na základe predloženého splnomocnenia, ktoré nebolo overené pred notárom, C. H. I. – I. splnomocnila osobu E. J., na základe predloženého splnomocnenia vyhotoveného dňa 06.02.2018, podľa výpisu z Obchodného registra SR dňa 13.02.2018 skončila funkcia konateľky C. H. I. – I. a nový konateľ, ktorý bol v čase obchodov medzi spoločnosťami Správa objektov s.r.o. a TREETHERM s.r.o. nesplnomocnil pána E. J., konateľ E. F. ako sám tvrdil jednal s osobou E. J. a neoveril si, či jeho splnomocnenie platí, konateľ žalobcu E. F. nepotvrdil a nepreukázal pred správcom dane, či skutočne jednal s osobou E. J., alebo to bola iná osoba, ktorá sa za neho vydávala, nikto zo spoločnosti žalobcu nebol na sídle spoločnosti Správa objektov s.r.o. z dôvodu preverenia obchodného partnera, alebo z dôvodu obchodných jednaní, spoločnosť žalobcu nijako nepreverila, či spoločnosť Správa objektov s.r.o. bude schopná splniť materiálne dodávky, či na to má prostriedky a vybavenie, osoba zodpovedná za podávanie daňových priznaní spoločnosti Správa objektov s.r.o. a elektronickú komunikáciu A. B. sa vyjadrila, že nepozná spoločnosť žalobcu, konateľovi žalobcu nebolo podozrivé ani to, že napriek tomu, že ako sa sám vyjadril v roku 2018 bol veľký problém zohnať stavebný materiál, pričom jemu neznáma osoba, ktorá sa predstavila ako E. J., ktorú náhodne stretol v kaviarni, mu bola schopná zabezpečiť dodanie materiálu do týždňa). Medzi elementárne preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré bežne obozretný daňový subjekt musí vykonať, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, patrí aj preverenie si oprávnenia fyzickej osoby konať v mene potencionálneho dodávateľa, ktorá voči daňovému subjektu vystupuje v mene tohto dodávateľa a uzaviera s ním zdaniteľný obchod. Uvedený žalobca nevykonal, pričom keby uvedený vykonal (napríklad by si preveril aktuálnosť plnomocenstva po zmene konateľov) a keby inicioval osobné stretnutie s novým konateľom dodávateľa C. D., mal by možnosť zistiť, či koná s osobou oprávnenou konať za spoločnosť Správa objektov s.r.o. a v spojitosti s ďalšími opatreniami uvedenými vyššie nadobudnúť dôvodnú pochybnosť o dôveryhodnosti dodávateľa a obchodu. Bežne obozretný podnikateľ by pri obchodoch o hodnote celkovo niekoľko desiatok tisíc eur s takouto osobou mal byť obzvlášť opatrný, vykonať ďalšie šetrenie a pri nevyvrátení vzniknutých pochybností, že ide o podozrivého obchodníka, by s takouto osobou obchod nemal uzavrieť.

52. Pokiaľ ide o objektívny test v rámci celého reťazca vyžadujúci preukázanie existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca, správny súd konštatuje, že v predmetnej veci nebolo medzi účastníkmi sporné (rovnako ani predmetom správnej žaloby), že v dotknutom obchodnom reťazci došlo k daňovému úniku (na strane subdodávateľa - spoločnosti Virtus 9, spol. s.r.o.). Rovnako nebolo sporné, že k daňovému úniku došlo v dôsledku daňového podvodu, ktorý mal byť spáchaný v nadväznosti na činnosť spoločností, ktoré boli účelovo zapojené do obchodného reťazca. Správca dane a žalovaný tak aj podľa názoru správneho súdu riadne objasnili mechanizmus daňového podvodu v predmetnej veci. Vzhľadom na uvedené sa žalobca mýlil aj pokiaľ išlo o jeho tvrdenie, že na strane dodávateľových obchodných partneroch (tzv. subdodávateľa) došlo k nedovolenému daňovému úniku (daňovému podvodu), nemá to bez ďalšieho za následok, že žalobcovi nepatrí právo na odpočítanie dane z predmetných dodávok. Medzi žalobcom a žalovaným bolo sporné práve to, či žalobca s ohľadom na všetky okolnosti vedel alebo aplikujúc primeranú obozretnosť, mohol vedieť o tom, že sa svojím plnením zúčastní obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že tento žalobcovi

vyčítal najmä zanedbanie primeranej obozretnosti a starostlivosti daňového subjektu, resp. neprijatie dostatočného množstva opatrení na uistenie, že pri realizácii sporného obchodu sa nebude zúčastňovať plnenia poznačeného daňovým podvodom. Inými slovami, správca dane a žalovaný tak žalobcovi vyčítali (na podklade zistených skutočností), že sa v dôsledku svojej neodôvodnenej neopatrnosti a zanedbania prevencie dostal do podvodného obchodného reťazca. Keby túto obozretnosť dodržal, mal a mohol vedieť, že sa zúčastňuje obchodu poznačeného daňovým podvodom. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58). Správny súd konštatuje, že považuje za preukázanú minimálne nevedomú nebanlivosť (a teda i splnenie vedomostného testu) u žalobcu a to zo skutkových okolností zistených správcom dane. Pokiaľ sa žalobca bez predchádzajúcich skúseností s dodávateľom a obchodovaným tovarom zapojil do takéhoto obchodovania, prevzal na seba riziko účasti na konaní spojenom s daňovým podvodom, ktorého daňovým následkom je v predmetnom prípade nepriznanie odpočtu DPH z uvedených transakcií. Správny súd poukazuje napr. aj na Rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžfk/2/2019 zo dňa 08.07.2020, v zmysle ktorého „je v záujme každého daňového subjektu preveriť si pred vznikom a reálnym uskutočnením obchodnej transakcie všetky signály a indície, ktoré sa dostanú do jeho sféry pôsobnosti, a ktoré môžu v danom časovom období naznačovať určité, aj keď neoverené a nepodložené fakty, signalizujúce alebo nevylučujúce možnú budúcu problematiku pripravovanej, uzatvárateľnej, realizovanej obchodnej transakcie, z pohľadu budúceho uplatnenia odpočtu DPH daňovým subjektom, a to bez ohľadu na to, či takto zistené skutočnosti v čase obchodnej transakcie, v čase jej prípravy, spochybnili alebo majú dôkaznú silu v danom čase spochybnit' obchodnú transakciu daňového subjektu“.

53. Žalobca vo svojej žalobe tiež namietal, že správca dane bol povinný podľa 68 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku (správne malo byť uvedené § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku – pozn. správneho súdu) uviesť ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého správca dane rozhodoval, teda prameň práva, v tomto prípade ustanovenie konkrétneho právneho predpisu Spoločenstva, v zmysle ktorého správca dane rozhodoval, tak ako to samotný správca dane uvádza v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Zároveň žalobca tvrdil, že tento nedostatok spôsobuje nezákonnosť a nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Správny súd k tomu uvádza, že správca dane aj žalovaný vo výroku rozhodnutia uviedli, že rozhodnutie je vydané podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Z výroku prvostupňového rozhodnutia zrozumiteľne a jednoznačne vyplýva, ako správca dane rozhodol vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty oproti dani vyrubenej daňovým priznaním za kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane nebol povinný do výroku uvádzať hmotnoprávne ustanovenia zákona o DPH, ktoré aplikoval, ani odkazy na právo Spoločenstva, pričom úvahu pri ich aplikovaní uviedol v odôvodnení rozhodnutia. Prvostupňové rozhodnutie tak obsahovalo náležitosti stanovené zákonom, ktoré boli zákonným spôsobom rozčlenené medzi jeho výrokom a odôvodnením.

54. Pokiaľ žalobca namietal nemožnosť konvalidácie pochybení správcu dane, ktorých sa mal dopustiť v priebehu daňovej kontroly, vo vyrubovacom konaní, správny súd uvádza, že NSS SR vo svojej

rozhodovacej činnosti už zdôraznil, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je v zásade odlišný (rozhodnutie NSS SR sp. zn. 1Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, bod 31, publikované ako judikát č. 18/2022 ZNSS). Napriek tomu však ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania v daňovom konaní, aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky či doplniť niektoré skutkové zistenia, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu alebo v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu (rozhodnutia NSS SR sp. zn. 4Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, sp. zn. 4Sfk 126/2022 zo dňa 17. októbra 2023, sp. zn. 3Sfk 129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 a iné). Limitom pre takéto doplňujúce vykonávanie dokazovania iniciovaného správcom dane v daňovom konaní však je, že nemôže byť vykonané v takom rozsahu/v takej miere, aby de facto nahrádzalo výkon samotnej daňovej kontroly (rozhodnutie NSS SR sp. zn. 4Sfk/11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, bod 43, ale aj judikát 18/2022 ZNSS, bod 31). Navyše, z aktuálnej právnej úpravy daňového konania nemožno vyvodiť viazanosť správcu dane alebo žalovaného právnym dôvodom neuznania uplatnených daňových oprávnení uvedeným v protokole z daňovej kontroly. K takejto zmene právneho náhľadu môže dôjsť tak z dôvodu odôvodnenej zmeny právneho názoru správcu dane, pod vplyvom dodatočne vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní alebo pod vplyvom rozhodnutia odvolacieho orgánu - žalovaného (§ 7 ods. 2 Daňového poriadku) či správneho súdu (§ 191 ods. 5 a 6 SSP). V prejednávanom prípade bolo dokazovanie vo vyrubovacom konaní vykonané tak na základe procesných návrhov žalobcu ako aj na základe zrušujúceho rozhodnutia správneho súdu, ktorý uložil správcovi dane vykonať ďalšie dokazovanie a vykonanie tzv. Axel Kittel testu. Zároveň treba dodať, že správca dane nie je za každých okolností viazaný právnym názorom, ku ktorému dospel v protokole z daňovej kontrole, ktorý je len jedným z podkladov rozhodnutia správcu dane a dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní môžu byť následne vyhodnotené aj na prospech daňového subjektu, teda bolo aj v záujme žalobcu vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní.

55. K zodpovedaniu ďalších žalobcových námietok, najmä pokiaľ ide o námietku žalobcu o absencii zákonnej úpravy definujúcej daňový podvod a pravidiel dokazovania daňového podvodu, správny súd uvádza, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe, z tovarov, ktoré nadobudli alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (závery vyslovené Súdny dvorom EÚ napr. v rozhodnutí C-285/11 Bonik). Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Zároveň ale každá transakcia musí byť vo vzťahu k DPH sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-267/2015 zo dňa 22.06.2016 Gemeente Woerden/Staatssecretaris van Financiën). K námietke žalobcu o absencii zákonnej úpravy podvodu na DPH, správny súd poukazuje na to, že judikatúra Súdneho dvora Európskej únie má jednoznačne prednosť pred vnútroštátnym právom, resp. komunitárna právna norma má bez ohľadu na jej právnu silu v komunitárnom právnom poriadku a bez ohľadu na jej priamy účinok vyššiu právnu silu ako ktorákoľvek právna norma. Správca dane, resp. orgán verejnej moci by mal vykladať všetky vnútroštátne ustanovenia eurokonformným spôsobom tak, aby ich aplikácia prispela k realizácii požiadavky na zabezpečenie účinnej súdnej a správnej ochrany práv, ktoré fyzickým a právnickým osobám vyplývajú z komunitárneho právneho poriadku a preto bol žalovaný povinný pri rozhodovaní o priznaní nároku na vrátenie nadmerného odpočtu aplikovať vnútroštátne právne predpisy eurokonformne a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

56. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou o DPH. Osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie a orgánom verejnej správy a súdom prináleží zamietnuť práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Môžu však tak vykonať vtedy, ak daňový podvod spáchala samotná zdaniteľná osoba alebo v prípade, ak zdaniteľná osoba síce podvod nespáchala, ale vedela

alebo mala vedieť, že sa zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočne objektívne dôkazy preukazujúce účasť alebo vedomosť zdaniteľnej osoby o daňovom podvode. Následne je povinnosťou vnútroštátneho súdu overiť, či správca dane preukázal existenciu takýchto objektívnych skutočností (Rozsudok SD EÚ vo veci Maks Pen z 13.01.2014, C-18/13).

57. Daňovým podvodom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C 108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo to vedieť mal/mohol. „[S] režimom s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reťazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C 108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 49)“ (Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26).

58. Žalobca na záver namietal zo strany správcu dane nedodržanie predĺženej lehoty na vydanie rozhodnutia, pričom postup správcu dane nebol podľa žalobcu v súlade so zákonom, v dôsledku čoho malo dôjsť k porušeniu subjektívneho práva daňového subjektu na zákonný postup daňových orgánov. K tejto námietke správny súd uvádza, že v danom prípade správca dane postupoval zákonom predpokladaným spôsobom, keď v súlade so zákonom požiadal o predĺženie lehoty podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku, pričom lehota mu bola s ohľadom povahu prípadu predĺžená nadriadeným orgánom o 180 dní, o čom bol daňový subjekt upovedomený Upovedomením č. 101074839/2023 zo dňa 19.04.2023. Zároveň správny súd uvádza, že aj NSS SR už vyslovil, že samotná dĺžka vyrubovacieho konania (rešpektovanie procesnej lehoty) nemá za následok nezákonnosť rozhodnutia vydaného vo vyrubovacích konaniach. Takýto záver nevyplýva z príslušných právnych predpisov (Daňový poriadok či zákon o DPH) a ani z judikatúry kasačného súdu (napr. Rozsudok NSS SR sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28.03.2024).

59. Správny súd teda uzatvára, že v predmetnom prípade finančné orgány uniesli dôkazné bremeno a splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu preukázali. Vo svojich rozhodnutiach identifikovali také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný, ako aj že žalobca o ňom mal a mohol vedieť. Naopak, žalobca nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil. Orgány verejnej správy zistili skutkový stav dostatočne a v súhrne identifikovali celý rad objektívnych okolností nasvedčujúcich účasti žalobcu na daňovom podvode ako aj opak konania žalobcu v dobrej viere, kedy vyhodnotili prijaté opatrenia žalobcu za nedostatočné. Takto zistený skutkový stav následne

aj správne právne posúdili, keď ho podriadili pod inštitút daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ.

60. Správcovi dane ani žalovanému nemožno vytknúť rozpor medzi skutkovým stavom vyplývajúcim z obsahu administratívnych spisov a skutkovým stavom opísaným v preskúmaných rozhodnutiach. Dokazovanie bolo vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záverov vyslovených v preskúmaných rozhodnutiach. Z obsahu administratívneho spisu nemožno vyvodiť, že by správca dane zaťažil žalobcu znášaním dôkazného bremena vo väčšom rozsahu, než vyplýva z § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Správca dane aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach identifikovali také konkrétne zistenia vyplývajúce z vykonaných dôkazov, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú nimi prijaté závery. Správca dane ako aj žalovaný v danom prípade vychádzali zo zisteného skutkového stavu vyplývajúceho z administratívneho spisu a vec správne právne posúdili, keď dospeli k záveru, že správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno ohľadom preukázania účasti žalobcu na zdaniteľných plneniach od dodávateľa Správa objektov s.r.o. poznačených podvodom na DPH. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane, ako aj postupu orgánov verejnej správy, ktorý predchádzal ich vydaniu, z dôvodov uplatnených v správnej žalobe dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

62. Žalobca nebol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd nepriznal právo na náhradu trov konania podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario.

63. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.  
Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0

#### **Poučenie:**

Rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty jedného mesiaca od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom od 1. júla 2023).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contrario), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

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.