

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/39/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200605  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 02. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4019200605.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Poľnohospodárske družstvo Zlatná na Ostrove, so sídlom Zlatná na Ostrove 456, IČO: 31 106 161, zastúpený JUDr. Tomášom Klieštencom, advokátom so sídlom M. Waltariho 7, Piešťany, IČO: 37 840 673, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 102049297/2019 zo dňa 27. augusta 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/156/2019 - 206 z 18. októbra 2022, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/156/2019 - 206 z 18. októbra 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102049297/2019 zo dňa 27. augusta 2019 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, ako aj konania pred správnym súdom.

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Predmetom prieskumu kasačného súdu je rozsudok Krajského súdu v Nitre (ďalej aj „správny súd“ alebo „krajský súd“) č. k. 11S/156/2019 - 206 z 18.10.2022, ktorým správny súd zamietol správnu žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva SR číslo 102049297/2019 zo dňa 27.08.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) a prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Nitra (ďalej aj „správca dane“) č. 100193119/2019 zo dňa 16.01.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane v poradí tretie prvostupňové rozhodnutie, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty vo výške 107.416,47 eur.

3. Daňovou kontrolou správca dane zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodaní od deklarovaného dodávateľa spoločnosti EUNITE Renewable Energy s.r.o. na základe 13 faktúr vystavených touto spoločnosťou, predmetom ktorých bola dodávka a fakturácia repky

olejnej a z dodania od spoločnosti MAGISTRATO s.r.o. na základe jednej faktúry vystavenej touto spoločnosťou, predmetom ktorej bola dodávka a fakturácia kukurice a jej preprava.

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5. Žalovaný zhrnul výsledky tohto dokazovania a obsah jednotlivých dôkazov vo vzťahu k dodávateľom žalobcu, t.j. spoločnosti EUNITE Renewable Energy s.r.o. (táto reálne nesídlí na udanej adrese, nereagovala na predvolania správcu dane, nepreukázala vykonávanie ekonomickej činnosti, jej konateľ nespokupracoval so správcom dane) a MAGISTRATO s.r.o. (vykonané miestne zisťovanie s negatívnym výsledkom, zásielky adresované spoločnosti sa vrátili ako neprevzaté v odbernej lehote a zásielky adresované konateľovi spoločnosti sa vrátili s tým, že adresát je neznámy, konateľa spoločnosti nebolo možné predviesť). Skonštatoval, že správca dane vykonaným dokazovaním u deklarovaných dodávateľov, ktorí neposkytli správcovi dane doklady a tým neumožnili preveriť účtovníctvo a realnosť deklarovaných obchodov, nadobudol pochybnosti spočívajúce v označenej osobe dodávateľa na sporných faktúrach. Potvrdil záver správcu dane, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

## II. Konanie pred správnym súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“). Namietal nezákonnosť a nedostatočnú odôvodnenosť rozhodnutia žalovaného, ako i prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň sa domáhal priznania práva na úplnú náhradu trov konania.

7. Správny súd rozsudkom sp. zn. 11S/156/2019 - 206 z 18.10.2022 zamietol správnu žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú.

8. K namietanému prekročeniu ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly správny súd uviedol, že daňová kontrola u žalobcu prebiehala od 20.11.2013 do 30.09.2014 vrátane (t.j. 315 dní), prerušená bola od 01.10.2014 do 07.09.2015 vrátane (pričom toto obdobie sa podľa ust. § 61 ods. 5 vyššie citovaného zákona nepočíta do lehoty na vykonanie daňovej kontroly) a ďalej pokračovala od 08.09.2015 do 23.10.2015 vrátane (t.j. 46 dní). Výkon daňovej kontroly teda podľa správneho súdu trval 361 dní, čo znamená, že zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola prekročená. Nestotožnil sa ani s námietkou neodôvodnenosti prerušenia daňovej kontroly.

9. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou nedostatočného zistenia skutkového stavu, resp. nezistenia skutkového stavu v takom rozsahu, aby bolo možné vydať rozhodnutie - námietka, že neboli vypočítaní konatelia jeho dodávateľov, t.j. Róbert Konstanczer ako konateľ spoločnosti EUNITE Renewable Energy s.r.o. a Gabriel Šinka ako konateľ spoločnosti MAGISTRATO s.r.o.

10. K výpovedi p. Róberta Konstanczera opísal úkony realizované správcom dane ako i zistené v rámci MVI. Poukázal na čestné vyhlásenie a vypočutie svedka Róberta Konstanczera (nar. XX.XX.XXXX) ako konateľa spoločnosti EUNITE Renewable Energy s.r.o. ktorý ale jeden až dva týždne po založení tejto spoločnosti odovzdal exekutívne úlohy svojmu otcovi J. A. (nar. XX.XX.XXXX) podľa pripojeného dokladu (generálna plná moc zo dňa 31. 05. 2013). Správny súd mal pochybnosti o predložených listinách a tým i pochybnosti o deklarovanom dodaní tovaru, nakoľko Róbert Konstanczer (nar. XX.XX.XXXX) nepotvrdzoval dodanie tovaru žalobcovi. Odstraňovanie rozporov medzi tvrdeniami svedka v jeho výpovediach a čestným vyhlásením, ktoré podľa správneho súdu nemožno považovať za dôkaz, je podľa názoru správneho súdu irelevantné. Ani predloženú generálnu plnú moc udelenú otcovi J. A. (nar. XX.XX.XXXX) nepovažoval za dôkaz o dodaní tovaru žalobcovi.

11. Správny súd nevzhladol ani dôvodnosť námietky nevypočutia konateľa spoločnosti MAGISTRATO s.r.o. Gabriela Šinku, ktorého sa v konaní vypočuť nepodarilo. Vo vzťahu k spoločnosti MAGISTRATO s.r.o. poukázal i na svedka I. O., ktorý správcovi dane predložil dokumentáciu k realizovaným zdaniteľným obchodom.

12. Mal za to, že zmluvy o nájme dopravného prostriedku, kúpna zmluva, zmluva o nájme nebytových priestorov, vážne lístky, dodacie listy a príjemky nie sú za daných skutkových okolností dôkazom o dodaní tovaru žalobcovi zo strany deklarovaných dodávateľov EUNITE Renewable Energy s.r.o. a MAGISTRATO s.r.o. a ani dôkazom o vykonaní prepravy tovaru žalobcovi, resp. do jeho priestorov. Vykonaným preverovaním správcu dane nebol podľa správneho súdu zistený pôvod fakturovaného tovaru (repky a kukurice), ani miesto jeho nakládky, nakoľko Robert Konstanczer sa k činnosti spoločnosti EUNITE Renewable Energy s.r.o. nevedel vyjadriť a Gabriel Šinka bol pre správcu dane ako i dožiadaného správcu dane nekontaktný, pričom ho nebolo možné ani predviesť, čo spochybnilo reálnosť žalobcom deklarovaných transakcií. Za danej dôkaznej situácie potom správny súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarované obchodné transakcie.

13. Správca dane podľa správneho súdu správne konštatoval, že deklarovaní dodávatelia nepreukázali nadobudnutie poľnohospodárskych komodít a teda nepreukázali ich dodanie žalobcovi. Za danej dôkaznej situácie bol správny súd toho názoru, že deklarovaným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v zmysle § 19 zákona o DPH a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

14. Správny súd ustálil, že dôvodom určenia rozdielu na dani z pridanej boli spochybnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH (a nie daňový podvod).

### III. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie žalovaného k nej

15. Proti napadnutému rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g), h), f) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti správcu dane na ďalšie konanie. Sťažovateľ zároveň navrhol, aby mu kasačný súd priznal nárok na náhradu trov konania.

16. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nedostatočné odôvodnenie a nesprávne právne posúdenie napadnutých rozhodnutí a namietal odôvodnenie napadnutého rozsudku.

17. V ďalšom sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie prekročenia zákonnej ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čo malo spôsobiť nezákonnosť rozhodnutia a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

18. Následne sťažovateľ brojil proti vyhodnoteniu správcom dane realizovaného dokazovania správnym súdom, pričom výslovne namietal nevykonanie výsluchu svedka J. A. (nar. XX.XX.XXXX) s tým, že maďarská daňová správa prostredníctvom MVI vykonala výsluch iného svedka Róberta Konstanczera (nar. XX.XX.XXXX). Namietal tiež proti vyhodnoteniu nemožnosti vykonania výsluchu svedka Gabriela Šinku.

19. Sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie rozloženia dôkazného bremena medzi sťažovateľa a správcu dane a namietal i použitie podľa názoru sťažovateľa prekonanej rozhodovacej praxe rozpornej s rozsudkom Súdneho dvora EÚ C-154/20 Kemwater ProChemie. Mal za to, že správca dane ho (s ohľadom na sťažovateľom predložené dôkazy) protizákonne zaťažil preukázaním skutočností, ktoré nastali u jeho dodávateľov a vzťahov medzi jeho dodávateľmi a ich subdodávateľmi. Tvrdil, že správca dane mu pričítal existenciu dôkaznej núdze ohľadom skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Neskoršia nekontaktnosť dodávateľských spoločností nemôže byť dôkazom o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom. Má za to, že preukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane.

20. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa nebude vyjadrovať, nakoľko nie je oprávnený vyjadrovať sa k postupu a rozhodovacej činnosti správneho súdu. V plnom rozsahu sa pridriava svojich záverov prijatých v žalobou napadnutom rozhodnutí žalovaného.

### IV. Posúdenie kasačného súdu

21. Najvyšší správny súd ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. b/ SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou

osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

22. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Kasačný súd preto poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/47/2023 z 24.04.2024, sp. zn. 4Sfk/46/2023 z 24.04.2024, sp. zn. 4Sfk/45/2023 z 24.04.2024, sp. zn. 2Sfk/32/2023 z 21.08.2024, sp. zn. 2Sfk/30/2023 z 21.08.2024, sp. zn. 5Sfk/35/2023 z 29.10.2025, sp. zn. 5Sfk/38/2023 z 27.11.2024 a sp.zn. 4Sfk/56/2023 z 29.01.2025. Jednotlivé kasačné sťažnosti smerovali voči rozsudkom správneho súdu, ktoré zamietli ako nedôvodnú žalobu žalobcu voči rozhodnutiam žalovaného a správcu dane, predmetom ktorých bolo rozhodovanie o dani z pridanej hodnoty (nadmernom odpočte) za iné zdaňovacie obdobia. Rozhodnutia správcu dane a žalovaného, vychádzali zo záverov obdobnej daňovej kontroly, všetky boli napadnuté obdobnou správnu žalobou, boli v nich spochybnené obchody medzi žalobcom a rovnakými alebo obdobnými dodávateľmi. V uvedených prípadoch považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú, pričom rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

23. Kasačný súd preto v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/45/2023 z 24.04.2024. S týmto rozsudkom kasačného súdu sa konajúci senát v podstatnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„48. Kasačný súd v prvom rade skúmal námietky obsiahnuté v bode III. kasačnej sťažnosti týkajúce sa prerušenia daňovej kontroly a namietaného prekročenia ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

51. Kasačný súd zdôrazňuje, že § 61 ods. 4 Daňového poriadku predpokladá, že ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, je subjektom, ktorý v konaní pokračuje, správca dane. Aj výkladom tohto ustanovenia možno dospieť k záveru, že rozhodujúcim v prípade doručenia odpovede žiadosť o MVI je moment doručenia tejto odpovede správcovi dane. Tomu napokon zodpovedá aj odôvodnenie rozhodnutia č. 9412402/5/436041/2015 o prerušení daňovej kontroly zo dňa 03.03.2015, v ktorom je uvedené, že „daňová kontrola sa prerušuje odo dňa 06.03.2015 do doby obdržania požadovaných informácií od zodpovedného administratívneho orgánu príslušného členského štátu Daňovým úradom Nitra.“

53. Uvedené závery kasačný súd opiera najmä o rozsudok veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024, ktoré sú aplikovateľné aj na predmetnú vec:

„20. [...] možno konštatovať, že predmetom žiadosti boli informácie, ktoré mohli byť užitočné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu za iné kontrolované zdaňovacie obdobia v rámci tej istej daňovej kontroly. Správcovi dane nemožno vytýkať dĺžku trvania prerušenia kontroly, keďže na postup dožiadaného daňového orgánu v Českej republike nemal vplyv a o urýchlenie odpovede sa usiloval v rámci svojich možností zaslaním piatich urgencií. Tu treba poznamenať, že ani žalobca počas prerušenia daňovej kontroly neinicioval žiadne právne kroky smerom k preskúmaniu zákonnosti a primeranosti postupu správcu dane. [...]

21. Veľký senát konštatuje, že záver správneho súdu, podľa ktorého bolo prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o MVI nezákonné a neúčelné a dĺžka trvania prerušenia bola neprimeraná, pretože z odpovede na žiadosť nevyplynuli informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu v posudzovanom zdaňovacom období, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. [...]

22. Žiadosti o MVI sú zväčša predkladané na overenie správnosti, hodnovernosti a úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, ktoré sú neúplné alebo o ktorých sú na základe iných údajov a informácií získaných správcom dane objektívne pochybnosti. Platí, že postup správcu dane pri zisťovaní skutkového stavu musí byť vždy efektívny, má šetriť práva kontrolovaného daňového subjektu a zasahovať do nich len do tej miery, ktorá je nevyhnutná pre náležité obstaranie skutkových zistení pre rozhodnutie o daňovej povinnosti (por. napr. nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 424/2022 z 20. septembra 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo 7. februára 2023, sp. zn. IV. ÚS 601/2022 z 9. marca 2023). To platí aj pri uvažovaní o potrebe preverovania skutočností prostredníctvom MVI a pri rozhodovaní o prerušení daňovej kontroly za týmto účelom. Napriek tomu, že počas trvania prerušenia nedochádza k zasahovaniu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane, pretrváva právna neistota daňového subjektu

o výsledku daňovej kontroly i jeho finančná záťaž v prípade zadržaného nadmerného odpočtu DPH (por. nález Ústavného súdu SR III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016). [...]

24. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že daňová kontrola bola v prejednávanom prípade vykonávaná za viaceré mesačné zdaňovacie obdobia a rozhodnutím správcu dane zo dňa 18.12.2013 bola prerušená ako taká, s účinkami na všetky kontrolované mesiace. Keďže v mesiaci august 2009, ktorého sa preskúmané rozhodnutie týka, neboli predmetom posudzovania obchody s českou spoločnosťou KAPITAL SYSTEM, s.r.o., objektívne nemohla mať žiadosť o MVI ani odpoveď českej strany vplyv na skutkové zistenia patriace k zdaňovaciemu obdobiu august 2009. Ak sa však žiadosťou o MVI zisťujú informácie potrebné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti len za niektoré z viacerých zdaňovacích období, ktorých sa daňová kontrola týka, potom je treba považovať prerušenie daňovej kontroly za opodstatnené, za predpokladu, že sa požaduje taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou a nezisťujú sa informácie opakovane alebo po častiach (por. napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/3/2018 z 21. februára 2019, sp. zn. 5Sžf/15/2016 z 30. mája 2017, sp. zn. 4Sžfk/53/2018 z 2. júla 2019, a tiež Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 370/2020 zo dňa 25. augusta 2020, body 33 až 35).“

54. Kasačný súd sa nestotožnil ani s námietkou uvedenou v bode II. kasačnej sťažnosti (spočívajúcou v tom, že tieto na jednej strane dôvodili, že sťažovateľ nesplnil hmotnoprávne podmienky viažuce sa nárok na odpočítanie dane, resp. na oslobodenie od dane, a na druhej strane mali tvrdiť, že sťažovateľ participoval na daňovom podvode, resp. že došlo k zneužitiu práva). Kasačný súd súhlasí s názorom krajského súdu, že v predmetnej veci k zmiešavaniu týchto dôvodov nedošlo. Napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie sú vnútorne konzistentné a nie sú v tomto ohľade zmätočné. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane počas daňovej kontroly síce sťažovateľovi komunikoval aj parciálne indície smerujúce k nožnej existencii daňového podvodu, avšak napokon ustálil, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH/oslobodenie od DPH. ... kasačný súd túto vadu vyhodnotil tak, že táto sama o sebe nespôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia. Z hľadiska presvedčivosti je nepochybne vhodnejšie, pokiaľ orgány verejnej správy v odôvodnení uvádzajú len tie skutočnosti, ktoré sa týkajú dôvodov, pre ktoré rozhodli nimi zvolenými výrokmi. Pokiaľ však uvedú aj ďalšie úvahy, nemôže ísť bez ďalšieho o vadu, ktorá by rozhodnutia robila nezákonným, prípadne mala za následok porušenie práva na spravodlivý proces, ak samotný výrok je dostatočne odôvodnený.

K dôkaznému bremenu

55. Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009).

56. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je však akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

57. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj SD EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samé osebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne, ak nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (uznesenie SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64).

Právo na odpočítanie dane

58. V danej veci je právo na odpočítanie dane upravené v § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, a to tak, že platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ ... Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

59. Predmetné ustanovenia je nutné vykladať v súlade s čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Podľa tohto ustanovenia, pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy: DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.

60. Z uvedených ustanovení vyplýva, že pre uplatnenie práva na odpočet DPH je nutné, aby bol žalobca platiteľom DPH, tovar alebo služby boli použité za účelom iných zdaniteľných transakcií žalobcu a tovar bol poskytnutý žalobcovi inou zdaniteľnou osobou (porovnaj uznesenie Súdneho dvora Európskej únie C-610/19 z 3. septembra 2020, bod 43).

[...]

63. Krajský súd skonštatoval, že spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. nepreukázala nadobudnutie tovaru ... a prepravu tovaru neuskutočnila tak, ako to tvrdila. Nepreukázanie nadobudnutia tovaru však spočívalo v spochybnení troch subdodávateľov tejto spoločnosti, z ktorých dvaja boli nekontaktní a tretí predložil doklady, ale podľa správcu dane dodanie tovaru pre spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. nepreukázal. Čo sa týka tvrdeného spochybnenia prepravy, to spočívalo v tom, že „podľa predložených príjemiek a výdajok daňový subjekt MAGISTRATO s.r.o. využíval motorové vozidlá, ktoré si prenajal od maďarskej spoločnosti SN-L INVEST KFT ... Konateľom spoločnosti boli predložené nájomné zmluvy v maďarskom jazyku“ ... Správca dane ďalej tvrdil, že spoločnosť SN-L INVEST KFT uzavrela len nájomnú zmluvu so slovenským subjektom (MAGISTRATO s.r.o.) a nemala licenciu na prepravu tovaru. To je podľa správcu dane rozporné so skutočnosťou, že na prehľadoch vážení a výdajkách sú evidované čísla maďarských motorových vozidiel, ale spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. neeviduje faktúry za prepravu. Kasačný súd sa však musí v tomto stotožniť so sťažovateľom, že takéto spochybnenie dopravy je nedostatočné, keď sa javí ako logické, že ak si spoločnosť MAGISTRATO s.r.o. prenajala vozidlá, ktorými vykonávala sama dopravu (čo správca dane nespochybňoval). V nadväznosti na uvedené na pochybnosť o doprave nepostačuje skutočnosť, že táto spoločnosť nemala faktúry na prepravu od dopravcu.

64. Kasačný súd teda súhlasí s tvrdením, že žalobca nemôže zodpovedať za porušenia povinností svojich dodávateľov, spochybnenie subdodávateľov či za nekontaktnosť dodávateľov, resp. subdodávateľov. Pochybnosti o uzatvorení obchodu je potrebné podložiť aj ďalšími skutočnosťami, napr. nezrovnalosťami pri preprave. V predmetnej veci správca dane tvrdil, že pri dodávateľoch Pet-print, s.r.o. a MAGISTRATO s.r.o. spochybnil aj existenciu tovaru, tieto skutočnosti však nedostatočne odôvodnil.“

24. Kasačný súd vzhľadom na vyššie uvedené nepovažuje za dôvodné sťažnostné body sťažovateľa týkajúce sa nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku a posúdenia prekročenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

25. Aplikujúc vyššie uvedené závery uvedené v rozsudku kasačného súdu sp. zn. 4Sfk/45/2023 z 24.04.2024 na deklarovateľov EUNITE Renewable Energy s.r.o. a MAGISTRATO s.r.o. má však kasačný súd za to, že sťažnostný bod týkajúci sa vyhodnotenia správcou dane realizovaného dokazovania žalovaným a správnym súdom je dôvodný. Správca dane vykonaným dokazovaním u deklarovateľov, ktorí neposkytli správcovi dane doklady a tým neumožnili preveriť

účtovníctvo a reálnosť deklarovaných obchodov, nadobudol pochybnosti spočívajúce v označenej osobe dodávateľa na sporných faktúrach (deklarovaných dodávateľov) so záverom, že sťažovateľ nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane. Samotná skutočnosť, že správca dane kvôli nekontaktnosti deklarovaných dodávateľov EUNITE Renewable Energy s.r.o. a MAGISTRATO s.r.o. nevedel preveriť reálnosť deklarovaných obchodov však v súdenom prípade kasačný súd nepresvedčila o neexistencii realizovaných obchodov medzi sťažovateľom a jeho deklarovanými dodávateľmi. Záver orgánov verejnej správy o spochybnení hmotnoprávnych podmienok vo vzťahu k jednotlivým dodávateľom sa preto aktuálne kasačnému súdu javí ako nedostatočný a predčasný. Inými slovami, na prijatie záveru o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane nepostačuje to, že deklarovaní dodávatelia správcovi dane nepredložili ním požadované doklady a dôkazy, ale zároveň je potrebné i relevantne spochybniť doklady a dôkazy predložené sťažovateľom ako daňovým subjektom.

26. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí argumentoval práve nepredložením dokladov deklarovanými dodávateľmi a nepreukázaním dodania týmito dodávateľmi (str. 17). Za predpokladu, že vo vzťahu k dodávateľovi MAGISTRATO s.r.o. došlo k predloženiu niektorých dokladov jej splnomocneným zástupcom, je potrebné zo strany žalovaného realizovať aj ich vyhodnotenie a vyhodnotením dokazovania pritom nie je ich odmietnutie z dôvodu, že splnomocnený zástupca ostatné správcovi dane vyžadované doklady nepredložil.

27. Obdobne kasačný súd poukazuje na nepresvedčivé vyhodnotenie dôkazov vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi EUNITE Renewable Energy s.r.o. Kasačný súd zároveň vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi spoločnosti EUNITE Renewable Energy s.r.o. vzhliadol i dôvodnosť sťažnostného bodu týkajúceho sa nevypočutia svedka RS.). Je síce pravdou, že generálna plná moc nie je dôkazom o dodaní tovaru, avšak v súdenom prípade je sporným práve osoba deklarovaného dodávateľa, k čomu sťažovateľom požadované vypočutie splnomocneného zástupcu nie je dôkazom nadbytočným.

28. So zreteľom na uvedené závery, vyhodnotil kasačný súd sťažnostné body v časti týkajúcej sa vyhodnotenia dokazovania vo vzťahu k dodávateľom EUNITE Renewable Energy s.r.o. a MAGISTRATO s.r.o. ako dôvodné.

## V. Záver

29. Na základe vyššie uvedených dôvodov kasačný súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP. Správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď správnu žalobu zamietol [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], postupom podľa § 462 ods. 2 SSP preto kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102049297/2019 z 27.8.2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

30. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi (sťažovateľovi) priznal nárok na náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

31. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

## Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.