

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: BB-74S/56/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200462  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 09. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Kvietok  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6022200462.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Petra Kvietka a členiek senátu JUDr. Ing. Lindy Kovandovej, LL.M. (sudkyne spravodajkyne) a JUDr. Michaely Kútikovej, v právnej veci žalobcu: Oliosia Corp Slovakia s.r.o., so sídlom Jenisejská 45A, 040 12 Košice - mestská časť Nad jazerom, IČO: 51 549 140, právne zastúpený: Advokátska kancelária Hrčka – Sabó s.r.o., so sídlom Obchodná 187/6, 078 01 Sečovce, IČO: 51 433 842, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101303404/2022 zo dňa 10.05.2022, takto

### rozhodol:

I. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101303404/2022 zo dňa 10. mája 2022 z r u š u j e a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 %, v lehote 20 dní od nadobudnutia právoplatnosti uznesenia o výške trov konania, ktoré bude vydané po právoplatnosti tohto rozsudku.

### odôvodnenie:

#### Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako príslušný správca dane vykonal u žalobcu – spoločnosti Oliosia Corp Slovakia s.r.o., (pôvodný názov GENDENA Nr. 1 s.r.o., v tom čase sídlom Bitúnková 431/10, 075 01 Trebišov), daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 a dňa 22.12.2021 vydal rozhodnutie č. 102624147/2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 563/2009 Z.z.“ alebo „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 80 000,00 EUR.

2. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry č. 2019002 zo dňa 17.12.2019, vystavenej dodávateľom EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. za predaj súboru hnuiteľného majetku na základe uzatvorenej kúpnej zmluvy zo dňa 17.12.2019, kúpna cena 400 000,00 EUR, DPH v sume 80 000,00 EUR, spolu fakturovaná suma 480 000,00 EUR.

3. Správca dane, uplatnením ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku na zistený skutkový stav, neprihliadol na predmet faktúry č. 2019002, pretože podľa jeho záveru vo faktúre uvedené dodanie tovaru (súboru hnuiteľných vecí – nábytku a zariadenia izieb nachádzajúcich sa v liečebnom dome Poľana) vyhodnotil ako simulovaný právny úkon, ktorý nebol uskutočnený s riadnym podnikateľským dôvodom alebo iným dôvodom, ktorý odráža ekonomickú realitu. Správca dane mal za to, že preukázal,

že najmenej jedným z účelov tohto simulovaného právneho úkonu bolo získanie daňového zvýhodnenia u žalobcu, ktorým je odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

4. Správca dane argumentoval, že k dodaniu tovaru od spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. žalobcovi vôbec nedošlo, platiteľovi EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. tak nevznikla daňová povinnosť pri dodaní tovaru podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a teda žalobca nebol oprávnený odpočítať si daň pri nadobudnutí tohto tovaru podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Správca dane poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 (Valérie SNC), podľa ktorého na zamietnutie práva zdaniteľnej osoby, ktorá je príjemcom faktúry, na odpočítanie DPH uvedenej na tejto faktúre postačuje, aby daňový úrad preukázal, že plnenia zodpovedajúce tejto faktúre neboli skutočne poskytnuté. Vyhodnotením dôkazov k zistenému skutkovému stavu správca dane uzavrel, že dodanie tovaru na faktúre č. 2019002 nebolo skutočne poskytnuté žalobcovi.

5. Svoje závery správca dane opieral o zistenia, že súbor hnutelných vecí, ktorý bol predmetom faktúry č. 2019002, vystavenej v mene spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o., z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane, je ten istý ako súbor hnutelných vecí, ku ktorému boli vystavené faktúry o predaji rôznymi spoločnosťami v rokoch 2009 až 2019 nasledovne: V roku 2009: HEPAR, s.r.o. › MORAVIA WINE, s.r.o. › Kúpele Brusno, a.s. › BIC Trade, s.r.o., v roku 2014: BIC Trade, s.r.o. › WORLD PHARM, s.r.o. › Eastern Investment Company, s.r.o. a v roku 2019: Eastern Investment Company, s.r.o. › EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. › žalobca. Prítom pri deklarovaných predajoch medzi vyššie uvedenými spoločnosťami sa predmet predaja neustále nachádzal len v priestoroch liečebného domu Poľana v kúpeľoch Brusno, ktorý bol v rokoch 2009-2019 nepretržite v prevádzke a využíval na svoju prevádzku len preverovaný súbor hnutelných vecí.

6. Správca dane tiež zistil, že spoločnosti Eastern Investment Company, s.r.o. nebolo priznané odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 90 100,00 EUR z nákupu tohto tovaru od spoločnosti WORLD PHARM s.r.o., pričom táto bola vymazaná o obchodného registra dňa 10.07.2019. Spoločnosti Eastern Investment Company, s.r.o. nebolo právo na odpočítanie dane uznané z dôvodu, že nešlo o reálny nákup, ale išlo o simulovaný právny úkon súvisiaci so zneužitím práva, na ktorý správca dane neprihliadol v súlade s § 3 ods. 6 daňového poriadku. Rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica vo veci spoločnosti Eastern Investment Company, s.r.o. (č. 21482999/2015 zo dňa 17.12.2015) bolo potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR (č. 102656422/2016 zo dňa 03.03.2016). Právny názor správcu dane potvrdil aj Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 23S/64/2016-61 zo dňa 16.11.2016 a následne aj Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/32/2017, ktorým tento zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu. Vo veci išlo o ten istý súbor hnutelných vecí, aký bol predmetom spornej faktúry č. 2019002 u žalobcu.

7. Správca dane poukázal aj na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 1Sžfk/32/2017, v ktorom súd uviedol, že považuje za preukázané, že nadobudnutie súboru nábytku a zariadenia spoločnosťou Eastern Investment Company, s.r.o. je len ďalším umelým článkom v reťazci spoločností ovládaných A. B., ktoré nemá ekonomické opodstatnenie a ktorého hlavným účelom je uplatnenie odpočítania DPH z dodávateľskej faktúry od spoločnosti WORLD PHARM, s.r.o. na vstupe.

8. Súčasne správca dane uviedol, že v konkurznom konaní úpadcu Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“ správca konkurznej podstaty vykonával počas celého roka 2019 úkony voči spoločnosti Eastern Investment Company, s.r.o. zamerané na preukázanie vlastníckeho práva k tomuto súboru hnutelných vecí. Výsledkom uvedeného konania bolo vydanie Uznesenia Okresného súdu Banská Bystrica sp. zn. 60Cb/136/2019 zo dňa 30.12.2019, ktorým súd uložil spoločnosti Eastern Investment Company, s.r.o. povinnosť nenakladať s preverovaným súborom hnutelných vecí. Spoločnosť Eastern Investment Company, s.r.o. tak podľa správcu dane nebola oprávnená previesť vlastnícke právo k súboru hnutelných vecí a teda právo nakladať s nimi ako vlastníak na spoločnosť EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o.. Správca dane vyhodnotil uvedené skutočnosti ako ďalší dôkaz toho, že spoločnosť Eastern Investment Company, s.r.o. vykonala v decembri 2019 pri predaji súboru hnutelných vecí spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. len simulovaný právny úkon, pretože v priebehu roka 2019 preukázateľne vedela, že správca konkurznej podstaty úpadcu Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“, ktorý to úpadca mal súbor hnutelných vecí v danom čase v prenájme na základe právnych úkonov, ktoré Najvyšší súd SR označil za simulované právne úkony, vykonával úkony smerujúce k tomu, aby súbor hnutelných vecí zostal v užívaní úpadcu v liečebnom dome Poľana a vedel o podanom návrhu na súd na nariadenie

neodkladného opatrenia a teda o tom, že o nakladaní s majetkom bude rozhodovať súd. Správca dane tiež uviedol, že v období december 2019 existovali v platnosti dve nájomné zmluvy na prenájom súboru huteľných vecí spoločnosti Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“ a že táto bez uvedených vecí nemôže riadne vykonávať svoju podnikateľskú činnosť, resp. že by mohlo dôjsť k poškodeniu veriteľov v prebiehajúcom konkurze. Podľa správcu dane spoločnosť Eastern Investment Company s.r.o. reálne nedodala preverovaný súbor huteľných vecí spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o., len účelovo vystavila faktúru a teda spoločnosť EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. nenadobudla právo nakladať s týmto tovarom ako vlastníka a preto toto právo ani nemohla previesť na žalobcu.

9. Správca dane poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/45/2012 vo veci spoločnosti BIC Trade, s.r.o. ktorým súd potvrdil rozsudok krajského súdu o zamietnutí žaloby spoločnosti BIC Trade, s.r.o. proti rozhodnutiu o nepriznaní odpočtu dane z faktúr za nadobudnutie toho istého zariadenia Liečebného domu Poľana v Brusne a to z dôvodu, že nešlo o reálne uskutočnené obchody.

10. Ďalej poukázal na personálne prepojenie spoločností, t. j. že v spoločnostiach Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“, Eastern Investment Company, s.r.o., EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. a žalobcu pôsobili v minulosti alebo aktuálne pôsobia tie isté osoby. Správca dane považuje ním zistené skutočnosti za dôkaz toho, že aj v prípade deklarovaného zdaniteľného plnenia v tejto prejednávanej veci v kontrolovanom zdaňovacom období u žalobcu išlo len o simulovaný právny úkon medzi spoločnosťou EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. a žalobcom, pretože osoby konajúce za tieto spoločnosti (aktuálne alebo v minulosti) sú napojené na osobu A. B., ktorý pôsobil aj ako predseda predstavenstva v spoločnosti Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“ a ako konateľ v spoločnosti Eastern Investment Company, s.r.o.. Podľa správcu dane vzájomným koordinovaním jednotlivých spoločností bol aj pri deklarovaní predaja tovaru spoločnosťou EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. pre žalobcu vytvorený umelý reťazec obdobne ako to skonštatoval Najvyšší súd SR pri posúdení zdaniteľného obchodu medzi spoločnosťami WORLD PHARM, s.r.o. a Eastern Investment Company, s.r.o. (rozsudok sp. zn. 1Sžfk/32/2017). Správca dane následne poukázal aj na zmeny v zapísaných údajoch o jednotlivých spoločnostiach v obchodnom registri a poznamenal, že ide o nepriame dôkazy o tom, že v prípade vystavenia faktúry č. 2019002 išlo o simulovaný právny úkon, pretože v spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. boli počas výkonu daňovej kontroly v tejto veci vykonané zmeny osôb konajúcich v mene spoločnosti a jej spoločníkov, ktorými sa stali zahraniční štátni občania (Maďarska, Rumunska), čo správca dane považuje za účelové konanie.

11. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101303404/2022 zo dňa 10.05.2022 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).

12. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane a uviedol, že v danom prípade žalobca dostatočne hodnoverne nepreukázal a vykonaným šetrením správcu dane sa nepotvrdilo, že reálne došlo k dodaniu fakturovaných plnení od deklarovaného dodávateľa pre žalobcu tak, ako deklarovali predložené doklady (nesplnenie podmienky § 49 ods. 1 zákona o DPH – nepreukázaný vznik daňovej povinnosti pri tomto fakturovanom plnení). Žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na závery správcu dane a uviedol, že tento postupoval v súlade s ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z., dokazovanie vykonával v zmysle § 24 ods. 2, postupoval v súlade so základnými zásadami správy daní a neuprel žalobcovi žiadne z jeho práv. Podľa žalovaného z dôkazov v administratívnom spise vyplýva, že žalobca za zdaňovacie obdobie december 2019 nespĺnil podmienky v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH a v § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. pri odpočítaní dane z dodávateľskej faktúry č. 2019002 zo dňa 17.12.2019 od dodávateľa EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. a odpočítanie dane z predmetnej dodávateľskej faktúry si potom uplatnil neoprávnene. Zdaniteľný obchod označil za simulovaný právny úkon vykonaný bez riadneho podnikateľského alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu a jeho účelom bolo získanie neoprávneného daňového zvýhodnenia.

13. Žalovaný zopakoval zistenia správcu dane z prvostupňového rozhodnutia. Poukázal aj na vyjadrenie žalobcu v odpovedi na výzvu správcu dane, kde žalobca uviedol, že tovar uvedený na preverovanej dodávateľskej faktúre bol prevzatý a uskladnený v deň podpísania kúpnej zmluvy. Uskladnený bol sčasti v nehnuteľnosti na adrese B. C. X, D. D., ktorej väčšinovým vlastníkom je konateľ žalobcu, vo zvyšku bol naložený jeho zamestnancami na prepravné vozidlá po ukončení zmluvy o výpožičke na adrese E. 1, D.. V ten istý deň však tovar vyložili príslušníci policajného zboru z dôvodu sporu

pôvodného vlastníka Eastern Investment Company, s.r.o. a úpadcu Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“. Správca konkurznej podstaty zahrnul žalobcom nadobudnutý obchodný tovar do všeobecnej podstaty a následne boli podané incidenčné žaloby, o ktorých súd ku dňu vyjadrenia nerozhodol. Správca dane preskúmal faktúru, fotodokumentáciu a to jednotlivo aj vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi a fotodokumentáciu vyhodnotil ako nevierohodný dôkaz, pretože jednak nepreukazuje, či ide o časť preverovaného súboru huteľných vecí a jednak nie je dôkazom toho, či žalobca nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže aj podľa jeho vyjadrenia tovar musel byť po zásahu policajného zboru vrátený do liečebného domu Poľana. Poukázal pritom aj na rozsudky súdov uvádzané aj správcom dane a uviedol, že je zrejmé, že v zdaňovacom období december 2019 reálne nedošlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník medzi spoločnosťami Eastern Investment Company, s.r.o. a EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. a žalobcom a preto nemohlo dôjsť k prevodu tohto práva na žalobcu a následne na spoločnosť SETEX TREBIŠOV s.r.o., ktorej mal žalobca súbor huteľných vecí následne predať.

14. Nad rámec dôvodov uvádzaných prvostupňovým orgánom, v reakcii na odvolacie námietky žalobcu, žalovaný doplnil, že správca dane netvrdil, že by dodávateľ EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. z preverovaného zdaniteľného plnenia nepriznal a neodviedol daň, avšak za dodanie tovaru nie je možné považovať umelo vytvorenú transakciu, ktorá skutočné dodanie tovaru len predstiera. Ak správca dane zistil, že žalobca si odpočítal daň z tovaru, ktorý bol v minulosti viackrát použitý pri simulovaných právnych úkonoch, bol povinný túto skutočnosť v zmysle § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. vziať do úvahy. Preto tvrdenie žalobcu, že pri uplatnení práva na odpočítanie dane postačuje, aby dodávateľ priznal daň a uviedol údaje o zdaniteľnom obchode do daňového priznania a kontrolného výkazu, nie je opodstatnené. Pri uplatnení tohto práva musí platiteľ, ktorý si odpočítal daň, preukázať splnenie nielen formálnych, ale najmä hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane, ktoré sú premietnuté v § 49 zákona o DPH. Správca dane preukázal, že žalobca nesplnil práve hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane, pretože jeho dodávateľ nebol oprávnený previesť na žalobcu právo nakladať s tovarom ako vlastník a súčasne žalobca nepreukázal, že tovar použil na svoje dodávky ako platiteľ. Na základe uvedeného žalovaný považuje námietky žalobcu uvádzané v odvolaní za neopodstatnené.

15. Pokiaľ žalobca v odvolaní poukazoval na rozhodnutie týkajúce sa daňovej kontroly u spoločnosti Eastern Investment Company, s.r.o. za zdaňovacie obdobie august 2014, v ktorom Najvyšší súd SR nespochybnil vlastníctvo majetku (súboru huteľných vecí) a možnosť nakladať s týmto majetkom ako vlastník, žalovaný uviedol, že najvyšší súd v predmetnej veci posudzoval stav, ktorý bol platný v období august 2014 a nie v období december 2019 ako je tomuto v tejto veci žalobcu, preto jeho závery sú nepoužiteľné na stav tejto veci a tiež citácie žalobcu považoval žalovaný za účelovo vytrhnuté z kontextu.

16. K odvolacej námietke o reálnom prevzatí /nadobudnutí tovaru žalobcom sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vyjadril tak, že správca dane pri posúdení všetkých dôkazov zistil, že žalobca vedome pristúpil na deklarovanie zdaniteľného obchodu - nákupu tovaru, o ktorom vedel, že je nevyhnutný na prevádzku liečebného domu Poľana v Brusne. Ak sa napriek tomu zúčastnil deklarovania / predstierania tohto obchodu, tak je zrejmé, že nemal na takýto obchod riadny podnikateľský, ani iný dôvod a zapojením sa do tohto deklarovaneého obchodu sa vystavil riziku jeho spochybnenia. Okrem toho, žalobca sám v odvolaní uviedol, že preverovaný tovar použil len sčasti na svoje dodávky ako platiteľ dane, pretože túto časť prevzal a následne prenajal tretej osobe, pričom išlo o malú časť tovaru (51 položiek z celkového počtu 1042 položiek), ktorá bola dňa 13.01.2020 odňatá príslušným útvarom Policajného zboru SR konateľovi žalobcu a táto časť majetku bola neskôr vrátená správcom konkurznej podstaty úpadcu Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“, pričom v zápisnici o vrátení veci ČVS: ORP-40/3-VYS-BB-2020 je uvedené, že „nie sú pochybnosti o práve menovaného na tieto veci“. Aj týmito úkonmi bolo podľa žalovaného spochybnené právo žalobcu nakladať s tovarom ako vlastník. Doplnil aj to, že ak dodávateľ nepreukázal nadobudnutie fakturovaného tovaru na predchádzajúcom stupni od svojho dodávateľa a tým z celého reťazca obchodných partnerov až po žalobcu, tak je spochybnený pôvod tovaru ako predmet dane a právo zdaniteľných osôb nakladať s tovarom ako vlastník.

17. K odvolacej námietke žalobcu, že správca dane v zmysle jeho záverov a argumentácie bol povinný preukazovať existenciu podvodu alebo zneužitia práva, žalovaný uviedol, že podľa ustálenej európskej aj slovenskej judikatúry len v prípade, ak reálne došlo k dodaniu tovaru alebo služby, má správca dane skúmať, či došlo resp. nedošlo k zneužitiu práva únie alebo daňovému podvodu. V kontrolovanom prípade však správca dane preukázal, že k dodaniu tovaru žalobcovi vôbec nedošlo,

pretože dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a tým žalobca nespĺnil zákonné podmienky na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od tohto dodávateľa.

18. K námietke žalobcu o neprimeranosti aplikácie rozhodnutí týkajúcich sa dodávateľov resp. subdodávateľov tovaru na jeho prípad, ktoré síce súviseli s tým istým tovarom, ale neboli identického skutkového a právneho charakteru a námietke o konaní žalobcu v dobrej viere, žalovaný uviedol, čo možno podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. považovať za dôkaz a skonštatoval, že keďže ide o tovar, pri ktorom súd v minulosti rozhodol, že sa používa na simulované právne úkony, správca dane bol povinný aj v daňovej kontrole u žalobcu skúmať, či taktiež nejde o simulovaný právny úkon. Správca dane neprevzal automaticky závery týchto rozhodnutí a rozsudkov, ale tieto závery vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti s dôkazmi, ktoré sa týkajú zdaňovacieho obdobia december 2019. Opätovne uzavrel, že z dôvodu, že podľa správcom dane zaistených dôkazov sa tento tovar aj v zdaňovacom období december 2019 stále aktívne využíval v liečebnom dome Poľana v Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“ a súčasne boli súdmi vykonané úkony zabraňujúce nakladaniu s týmto tovarom, správca dane zistil, že na žalobcu nemohlo prejsť právo nakladať s tovarom ako vlastník a žalobca nikdy nemal reálne dispozičné právo k väčšej časti tohto tovaru (tovar neopustil liečebný dom) a k malej časti tovaru dispozičné právo nemal mať (tovar mu bol odňatý a vrátený správcom konkurznej podstaty úpadcu Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“), preto správca dane bol oprávnený aplikovať na danú vec namietané rozsudky a rozhodnutia.

19. K námietke žalobcu, že správca dane nevyhodnotil doklady, neurobil miestne zisťovanie v spoločnosti SETEX Trebišov s.r.o. a ani nepreukázal, že tovar, ktorý predali tejto spoločnosti nebol súčasťou súboru hnutelných vecí, ktoré žalobca nadobudol od spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. a ani nevedol šetrenie, odkiaľ žalobca nadobudol tento majetok, nevypočul svedkov a nevyhodnotil dôkazy predložené žalobcom, sa žalovaný vyjadril tak, že žalobca po začatí daňovej kontroly nespôlupracoval so správcom dane a kompletne doklady k výkonu daňovej kontroly predložil až po 11 mesiacoch od jej začatia. V čase, kedy doklady predložil, už boli hnutelné veci vrátené do priestorov Liečebného domu Poľana v Brusne, teda nemohli byť fyzicky k dispozícii u deklarovaného nájomcu a z tohto dôvodu nebolo možné vykonať fyzickú obhliadku týchto vecí v priestoroch deklarovaného nájomcu žalobcu, vykonanie miestneho zisťovania tak nemalo opodstatnenie.

20. Žalovaný poukázal na to, že v odvolaní žalobca uviedol, že pri realizácii kontrolovanej transakcie išlo z pohľadu žalobcu o iný účel ako získanie neoprávneného daňového zvýhodnenia, konkrétne o ochranu majetku pred neodborným konaním správcu konkurznej podstaty úpadcu Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“. Uvedeným tvrdením podľa žalovaného žalobca potvrdil, že konal koordinovane a účelovo s deklarovaným dodávateľom a jeho subdodávateľom, keď pristúpil na návrh ochraňovať cudzí majetok pred neodborným konaním správcu a že nemal riadny podnikateľský dôvod ani iný ekonomicky opodstatnený dôvod kúpiť preverovaný tovar, ale naopak potvrdil, že išlo o simulovaný právny úkon. Tento záver nevyvracia pritom ani skutočnosť tvrdená žalobcom, že podal incidenčnú žalobu v súvislosti s predmetným súborom hnutelných vecí.

21. Žalovaný na záver zhrnul, že správca dane v daňovej kontrole aj vo vyrubovacom konaní postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku, zistený skutkový stav posudzoval podľa zákona o DPH a postupoval aj v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Ani v podanom odvolaní žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali zistený skutkový stav inak, ako bol zistený správcom dane v daňovej kontrole a vyhodnotený vo vyrubovacom konaní. Žalovaný nezistil dôvody na zrušenie prvostupňového rozhodnutia, z uvedených dôvodov ho teda potvrdil.

Správna žaloba, žalobné body

22. Včas podanou správnu žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a navrhoval, aby správny súd toto napadnuté rozhodnutie v celom rozsahu zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie a aby priznal žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia a konania vo výške 100 %. Súčasne navrhoval priznanie odkladného účinku správnej žaloby, avšak tento bol Uznesením Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 74S/56/2022-153 zo dňa 19.01.2023 zamietnutý.

23. V odôvodnení správnej žaloby žalobca uviedol, že prvostupňový ako aj druhostupňový správny orgán nesprávne posúdil nadobudnutie hnutelného majetku spoločnosťou Eastern Investment Company, s.r.o.

v roku 2014 a to z dôvodu, že síce počas daňovej kontroly za august 2014 u danej spoločnosti táto neunesla dôkazné bremeno a nadmerný odpočet jej nebol priznaný, ale následne jasne preukázala ekonomické opodstatnenie celého nákupu a obchodnej transakcie, keď až do decembra 2019 prenajímala nadobudnutý huteľný majetok spoločnosti Kúpele Brusno, a.s., tento v zmysle zmluvy riadne fakturovala a odvádzala DPH, čo je v rozpore so závermi daňovej kontroly ako aj následných súdnych rozhodnutí. Správca dane ani súd nespochybnili vlastníctvo Eastern Investment Company, s.r.o. a ani jej právo nakladať so svojím majetkom a uskutočňovať zdaniteľné plnenia. Takúto skutočnosť konštatovalo aj Finančné riaditeľstvo, keď Eastern Investment Company, s.r.o. žiadala obnovu konania kontroly DPH za 08/14. Obnova konania bola zo strany Finančného riaditeľstva zamietnutá len z dôvodov, že neboli súčasne dodržané zákonné podmienky v lehotách.

24. K tvrdeniu žalovaného v napadnutom rozhodnutí, že Eastern Investment Company, s.r.o. nemala odpredať huteľný majetok spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. z dôvodu, že mala vedomosť o tom, že správca konkurznej podstaty úpadcu Kúpele Brusno, a.s. dal návrh na vydanie neodkladného opatrenia, ktorý bolo doručený na súd 29.11.2019 a neodkladné opatrenie bolo vydané 30.12.2019, žalobca namietal, že ide o zavádzajúce a účelové tvrdenie, ktorým sa umelo vytvára ďalší dôvod nevrátenia nadmerného odpočtu žalobcu. Spoločnosť Eastern Investment Company, s.r.o. nemala odkiaľ vedieť, že správca konkurznej podstaty podal návrh na vydanie neodkladného opatrenia. Dňa 29.11.2019 túto vedomosť mal len správca a súd. V čase, keď bolo Okresným súdom Banská Bystrica rozhodnuté a vydané neodkladné opatrenie, toto už bolo z pohľadu huteľného majetku bezpredmetné, nakoľko Eastern Investment Company, s.r.o. dňa 10.12.2019 huteľný majetok odpredala spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. a teda už nebola jeho vlastníkom. Na to, aby Eastern Investment Company, s.r.o. naplnila svoje zmluvné povinnosti voči Kúpele Brusno, a.s. zo zmluvy o nájme, si predmetný huteľný majetok od EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. vypožičala, čo je zákonný spôsob.

25. Prvostupňový a ani druhostupňový správny orgán sa nezaoberal a ani nevykonával žiadne úkony v reálnom čase v súvislosti s huteľným majetkom, ktorý nadobudla spoločnosť Eastern Investment Company, s.r.o. do svojho vlastníctva, ale aplikoval len rozhodnutia z minulosti. Žalobca zastáva názor, že nie je možné, aby akýkoľvek správny orgán aplikoval len rozhodnutia z minulosti a to najmä, ak sa tieto týkajú správneho konania. Teda nie je správne a v súlade so zákonom o DPH a ani zákonom o účtovníctve, aby sa aplikovala teória, že ak v minulosti nebol uznaný nadmerný odpočet z nadobudnutého huteľného majetku, tak ani v budúcnosti nemôže byť z následných obchodov a zdaniteľných plnení uznaný inému platiteľovi DPH nadmerný odpočet a že takúto transakciu treba automaticky považovať za simulovanú transakciu za účelom získania daňovej výhody.

26. Tvrdenie žalovaného, že nevznikol žalobcovi nárok na nadmerný odpočet z dôvodu, že na strane predávajúceho nevznikla daňová povinnosť, je podľa žalobcu nesprávne. Tak ako žalobcovi vznikol nárok na nadmerný odpočet v zmysle ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH, tak aj predávajúcemu vznikla daňová povinnosť podľa ust. § 19 ods. 1 zákona o DPH. Spoločnosť EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. si riadne zaúčtovala faktúru od Eastern Investment Company, s.r.o. na vstupe a riadne zaúčtovala faktúru pre žalobcu na výstupe. Tvrdenie, že obchodná transakcia bola bez ekonomického významu je zavádzajúce. EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. z danej obchodnej transakcii riadne odviedla daň, čo správca dane ani nespochybnil.

27. Správca dane ako aj žalovaný sa vôbec vo svojich rozhodnutiach nezaoberali situáciou a prebiehajúcou kontrolou na DPH za december 2019 u spoločnosti Eastern Investment Company, s.r.o.. Z výsledkov tejto kontroly nie zrejmé žiadne pochybenie na strane Eastern Investment Company, s.r.o. a aj keď v protokole síce sú uvedené rozdiely medzi podaným daňovým priznaním a zisteniami správcu dane, v rámci vyrubovacieho konania boli nedostatky zo strany Eastern Investment Company, s.r.o. odstránené a vydané rozhodnutie vo vyrubovacom konaní je bez nálezu, teda údaje z podaného daňového priznania na DPH za december 2019 sú rovnaké aj po kontrole. Správca dane mal podľa žalobcu vysvetliť, ako je možné, že daňová kontrola u Eastern Investment Company, s.r.o. nekonštatovala žiadne pochybenie a teda u Eastern Investment Company, s.r.o. vznikla daňová povinnosť a v následnom reťazci už bolo konštatované, že nedošlo u EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. k vzniku daňovej povinnosti a teda ani u žalobcu nedošlo k vzniku nároku na odpočítanie dane. Takéto konanie zo strany správneho orgánu považuje žalobca za účelové a v rozpore s dobrými mravmi.

28. Žalobca ďalej namietal, že správca dane nevykonal všetky úkony na správne zistenie reálneho stavu a to tým, že spochybňoval odpredaj časti hnutelného majetku žalobcom. Správny orgán nemá postupovať tak, aby svojim rozhodnutím spôsobil škodu kontrolovanému subjektu, ale tak, aby riadne a zodpovedne posúdil vzniknutú situáciu a bral do úvahy všetky skutočnosti a dôkazy a vykonal dokazovanie, ktoré je aj v prospech žalobcu a nie len v jeho neprospech.

29. Žalobca je toho názoru, že splnil všetky podmienky na to, aby mu bol priznaný nárok na odpočítanie DPH z nákupu hnutelných vecí od spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. na základe kúpnej zmluvy a vystavenej faktúry, tak ako sú uvedené v daňovom priznaní a v účtovníctve. Žalovaný porušil ústavné zásady pri výkone daňovej kontroly a práva garantované Ústavou SR. Žalobcovi boli počas výkonu daňovej kontroly upreté jeho základné práva uvedené v daňovom poriadku, ako sú kľasť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní. Žalovaný uprel toto zákonné právo žalobcovi, keď vychádzal výlučne z listinných dôkazov ako aj z dôkazov z iného daňového konania. Žalobcovi boli počas výkonu daňovej kontroly upreté jeho základné práva uvedené v daňovom poriadku ako sú vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim v súvislosti s ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku, keď sa nemohol vyjadriť k pochybnostiam, ktoré mu neboli v celom rozsahu predložené, nakoľko protokol o kontrole bol už vyhotovený.

30. Žalovaný sa podľa žalobcu počas výkonu kontroly nezameral na reálny skutkový stav účtovníctva, ale vychádzal len z predchádzajúcich kontrol a zistení v inom konaní. Ako dôkaz nevyužil všetko, čo mu bolo počas kontroly predložené, teda aj vyjadrenia žalobcu. Žalovaný sa dopustil porušenia všeobecne záväzných právnych predpisov uvedených v § 3 ods. 1 daňového poriadku, keď neoznámil daňovému subjektu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, že počas kontroly vznikli pochybnosti o správnosti či inej vade predložených dokladov, čím daňovému subjektu boli upreté jeho základné práva vyplývajúce z § 45 ods. 1 písm. c) a f) cit. zákona, čím správca dane konal v rozpore s Ústavou SR a to s čl. 2 ods. 2, čo malo nepriaznivý a negatívny dopad na ukončenie daňovej kontroly.

31. V závere správnej žaloby žalobca namietal, že správca dane v jeho rozhodnutí uvádza, že vykonal rozsiahle preverovanie, v rámci ktorého vykonal množstvo úkonov a svoje dokazovanie vykonal v dostatočnom rozsahu. Zároveň sám uvádza, že vychádzal z databázy dokumentov, ktoré má správca dane k dispozícii z daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu Kúpele Brusno Pictures s.r.o., Kúpeľná 1, Brusno IČO: 46238930 (od 12.08.2017 Eastern Investment Company s.r.o.) na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014. Správca dane v samotnom rozhodnutí uvádza, že vychádzal z nahliadnutia do spisu z tejto daňovej kontroly, z čoho spísal úradný záznam, žiadne nové dokazovanie napriek časovému odstupe 6 rokov, počas ktorých daňový subjekt dosahoval z prenájmu fakturovaného hmotného majetku príjmy a z týchto riadne odvádza dane, správca dane nevedol. Teda konanie žalovaného sa nedá brať ako relevantné zistenie skutočností na správne vyrubenie dane.

#### Vyjadrenie žalovaného k žalobe

32. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe uviedol, že daňové orgány v daňovej kontrole, vo vyrubovacom konaní aj v odvolacom konaní postupovali v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z., všetky získané dôkazy daňové orgány vyhodnotili podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadali na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Dokazovanie správca dane viedol v súčinnosti so žalobcom, pričom dbal na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Žalobcovi bolo umožnené využiť jeho právo vyjadrovať sa ku všetkým zisteniam, ktoré vyšli najavo v priebehu daňovej kontroly. Napadnuté rozhodnutie je vydané v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. a obsahuje zákonom predpísané náležitosti. Žalobca napriek nesúhlasu so závermi daňových orgánov, v správnej žalobe neuviedol a nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali zistený skutkový stav inak, ako bol správcom dane v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní zistený a následne vyhodnotený. Žalovaný má za to, že svoje žalobou napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil a vysporiadal sa so všetkými námietkami odvolania žalobcu voči prvostupňovému rozhodnutiu. Žalovaný na základe uvedených skutočností nezistil také vady konania, ani dôvody, aby napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov mali byť zrušené, ako navrhuje žalobca. Na základe uvedeného žalovaný zotrval na

svojom žalobou napadnutom rozhodnutí, aj na jeho odôvodnení a navrhoval žalobu zamietnuť a žalobcu zaviazat' znášanim trov konania zo svojho.

33. Žalovaný konštatoval, že správca dane na základe ním získaných dôkazov a zistených skutočností zistil, že v zdaňovacom období december 2019 spoločnosť Eastern Investment Company s.r.o. (deklarovaný subdodávateľ plnenia) nebola oprávnená akýmkoľvek spôsobom nakladať s preverovaným súborom huteľných vecí, teda nebola oprávnená previesť právo nakladať s týmto tovarom ako vlastník na spoločnosť EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o., ktorá bola deklarovaným dodávateľom fakturovaných plnení pre žalobcu. Na základe uvedených skutočností neboli splnené podmienky podľa ustanovení § 49 zákona o DPH na odpočítanie dane, pretože dodávateľskej spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH a žalobcovi tak nevznikol nárok na odpočítanie dane z predmetnej dodávateľskej faktúry.

34. K žalobným námietkam žalovaný uviedol, že tieto svojím obsahom zodpovedajú námietkam uvedeným v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, k týmto sa žalovaný vyjadril vo svojom rozhodnutí a na tomto vyjadrení zotrúva aj v rámci námietok žaloby.

35. Po procesnej stránke správca dane daňovou kontrolou preveroval skutočnosti, ktoré sám žalobca uviedol v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie, postupoval v súlade s právnymi predpismi a neuprel žalobcovi práva vyplývajúce z § 45 ods. 1 daňového poriadku. Správca dane opakovane vyzýval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, na vyjadrenie sa k predloženým dokladom a k oznámeným pochybnostiam a oboznámil ho s výsledkami zisťovania. Tým správca dane zabezpečil právo daňového subjektu oboznámiť sa so zistenými skutočnosťami, vyjadriť sa k nim a predkladať doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane. Poukázal na to, že správca dane môže ako podklad pre daňovú kontrolu použiť aj spisy iných daňových subjektov, pričom v zmysle ustanovenia § 19 ods. 7 daňového poriadku o odkazoch na iné spisové materiály, výpisoch z vlastných, alebo cudzích záznamov a o ďalších skutočnostiach vzťahujúcich sa na vec a zistených príslušným orgánom vyhotoví tento orgán úradný záznam.

36. Žalovaný skonštatoval, že z vykonaných preverovaní a zistení správcu dane vyplýva, že žalobca nespĺnil podmienky v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH a v § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. pri odpočítaní dane z dodávateľskej faktúry č. 2019002 od dodávateľa EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. a odpočítanie dane z predmetnej dodávateľskej faktúry si potom uplatnil neoprávnené. Podrobne zopakoval zistenia správcu dane uvádzané v prvostupňovom rozhodnutí, poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/32/2017 a sp. zn. 8Sžf/45/2012 a uviedol, že podľa týchto rozsudkov správca dane zistil, že v roku 2009 a 2014 išlo o opakovane použitý ten istý postup spoločností napojených na osobu A. B. pri deklarovaní dodania toho istého tovaru a preto je zrejmé, že tento zaužívaný postup bol uplatnený taktiež spoločnosťou Eastern Investment Company s.r.o. cez spoločnosť EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. aj pri deklarovaní predaja tovaru žalobcovi v zdaňovacom období december 2019.

37. Poukázal na zistenia správcu dane z údajov v Obchodnom registri SR a z interných databáz Finančnej správy SR, podľa ktorých v spoločnostiach Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“, Eastern Investment Company s.r.o., EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. a žalobcu pôsobili v minulosti alebo pôsobia ku dňu vydania napadnutého rozhodnutia tie isté osoby. Uvedené skutočnosti správca dane vyhodnotil ako dôkaz toho, že aj v prípade deklarovaného nákupu súboru huteľných vecí žalobcom v decembri 2019 išlo len o simulovaný právny úkon medzi spoločnosťami EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. a žalobcom, pretože osoby konajúce za tieto spoločnosti (aktuálne alebo v minulosti) sú napojené na osobu A. B.. Tieto skutočnosti preukazujú, že vzájomne koordinovaným konaním týchto spoločností bol aj pri deklarovaní predaja tovaru spoločnosťou EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. pre žalobcu vytvorený umelý reťazec obdobne tak, ako skonštatoval Najvyšší súd SR pri posúdení zdaniteľného obchodu medzi WORLD PHARM, s.r.o. a Eastern Investment Company s.r.o. (Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/32/2017).

38. Žalovaný poukázal aj na to, že v spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. boli počas výkonu daňovej kontroly v tejto veci vykonané zmeny osôb konajúcich v mene spoločnosti a jej spoločníkov (konateľom tejto spoločnosti sa stal štátny občan Maďarska a konateľmi spoločníkov tejto spoločnosti

sa stali štátni občania Rumunska), pričom tieto zistené skutočnosti správca dane vyhodnotil tiež ako nepriame dôkazy o tom, že v prípade vystavenia preverovanej dodávateľskej faktúry č. 2019002 išlo o simulovaný právny úkon a účelové konanie.

39. V ďalšom texte vyjadrenia žalovaný opakovane poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/32/2017, ktorý preukázateľne označil nadobudnutie preverovaného súboru hnuiteľných vecí spoločnosťou Eastern Investment Company s.r.o. od spoločnosti WORLD PHARM, s.r.o. ako ďalší umelý článok v reťazci spoločností ovládaných A. B., ktoré nemá ekonomické opodstatnenie a ktorého hlavným účelom je uplatnenie odpočítania DPH z dodávateľskej faktúry spoločnosti WORLD PHARM, s.r.o. na vstupe. Uvedené tvrdenie Najvyššieho súdu SR správca dane vyhodnotil ako dôkaz o tom, že spoločnosť Eastern Investment Company s.r.o. už odo dňa nadobudnutia právoplatnosti uvedeného rozsudku vedela, že súd jej neuznal skutočné vlastnícke právo k súboru hnuiteľných vecí, teda vedela, že ak bude deklarovat' predaj tohto tovaru inej spoločnosti, pôjde o simulovaný právny úkon.

40. Žalovaný poukázal aj na Uznesenie Okresného súdu Banská Bystrica sp. zn. 41Cob/31/2020 a uviedol, že ak spoločnosť Eastern Investment Company s.r.o. vedela, že liečebný dom Poľana nemôže byť prevádzkovaný bez súboru hnuiteľných vecí, pri ktorých nie je potvrdený reálny vlastník a napriek tomu deklarovala predaj spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o., tak na tento predaj nemala riadny dôvod ani iný dôvod, ktorý by odrážal ekonomické opodstatnenie.

41. Spoločnosť Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“ mala v kontrolovanom období december 2019 stále uzatvorené so spoločnosťou Eastern Investment Company s.r.o. dve nájomné zmluvy na prenájom preverovaného súboru hnuiteľných vecí. Podľa vyjadrenia správcu konkurznej podstaty I & R KONKURZY A REŠTRUKTURALIZÁCIE, k. s., hnuiteľný majetok, ktorý je predmetom vylučovacích žalôb, sa nachádza v Liečebnom dome Poľana v Brusne, je zapísaný v súpise všeobecnej podstaty úpadcu a je správcom prenajímaný súčasnému prevádzkovateľovi, ktorý bol na základe zmluvy o predaji podniku zo dňa 01.06.2020 predaný, k čomu boli predložené dôkazy. Uvedená skutočnosť o trvajúcom nájomnom vzťahu a predložené doklady sú dôkazom toho, že spoločnosť Eastern Investment Company s.r.o. postupovala pri deklarovaní predaja tovaru spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. účelovo, pretože napriek tomu, že k tomuto tovaru ako prenajímateľ mala platný záväzok ponechať tento tovar na užívanie nájomcovi - spoločnosti Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“, vystavila faktúru č. 2019102 pre spoločnosť EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o.. Pritom preukázateľne vedela, že nájomca bez súboru hnuiteľných vecí nemôže riadne vykonávať svoju podnikateľskú činnosť, resp. že by mohlo dôjsť k poškodeniu veriteľov v prebiehajúcom konkurze.

42. Žalobca si odpočítal daň uvedenú na faktúre č. 2019002, vystavenej v mene spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o., ktorej predmetom bol ten istý tovar, ktorý bol uvedený na faktúre č. 2019102, vystavenej v mene spoločnosti Eastern Investment Company s.r.o. pre spoločnosť EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o.. Týmto odpočítaním dane žalobca získal neoprávnené daňové zvýhodnenie, na ktoré by inak nebol oprávnený. Uvedené skutočnosti vo vzájomných súvislostiach správca dane vyhodnotil ako dôkaz toho, že spoločnosť EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. deklarovala predaj súboru hnuiteľných vecí žalobcovi z dôvodu, aby umožnila žalobcovi odpočítať si daň z pridanej hodnoty.

43. Na základe uvedeného správca dane preukázal, že k dodaniu tovaru od spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. žalobcovi nedošlo, teda deklarovanému dodávateľovi EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť pri dodaní tovaru podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Ak platiteľovi EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť, tak u žalobcu neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane a tak žalobca nebol oprávnený odpočítať si daň podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Tým, že si žalobca odpočítal daň v sume 80 000,00 eur z dodávateľskej faktúry č. 2019002 porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH.

44. Pokiaľ žalobca uvádzal v správnej žalobe skutočnosti, ktoré uviedlo Finančné riaditeľstvo SR v obnove konania Eastern Investment Company s.r.o. ku kontrole DPH za august 2014, žalovaný uvádza, že žalobca účelovo použil z kontextu vytrhnutú časť rozhodnutia, ktorá vychádzala z vtedy platného skutkového stavu a napokon v zdaňovacom období december 2019 bol stav vo veci právneho vlastníctva k tovaru iný ako v roku 2014, preto závery z roku 2014 nemožno použiť a túto žalobnú námietku považuje žalovaný za neopodstatnenú.

45. K žalobnej námietke, že žalobca preukázal riadne nadobudnutie tovaru od svojho dodávateľa, že tento tovar existoval, bol aj reálne užívaný žalobcom a následne žalobcom sčasti aj použitý na jeho zdanie plnenia, žalovaný zopakoval svoje závery z napadnutého rozhodnutia, naďalej zotrval na tom, že išlo len o simulovaný právny úkon, len malá časť položiek tovaru mala byť žalobcom použitá, pričom táto bola odňatá príslušným útvarom Policajného zboru SR konateľovi žalobcu a vrátená správcovi konkurznej podstaty úpadcu Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“ s tým, že v Zápisnici o vrátení veci ČVS:ORP-40/3-VYS-BB-2020 je uvedené, že „nie sú pochybnosti o práve menovaného na tieto veci“. Z uvedeného je zrejmé, že aj týmito úkonmi bolo spochybnené právo žalobcu nakladať s tovarom ako vlastníkom.

46. Pokiaľ ide o žalobnú námietku o neprimeranosti aplikácie predchádzajúcich rozhodnutí a ich výkladov na posudzovaný prípad, pretože tieto pojednávali o konaniach, ktoré síce vecne súviseli s tým istým majetkom, ale neboli identického skutkového a právneho charakteru a že žalobca tento majetok nadobudol v dobrej viere a tento majetok bol reálne niekoľko rokov na základe platných právnych titulov - nájomných zmlúv užívaný úpadcom, žalovaný uviedol, že podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Správca dane získal zákonným spôsobom rozhodnutia a rozsudky týkajúce sa síce iných zdaňovacích období a iných daňových subjektov, ale predmetom ktorých je práve len preverovaný tovar. Keďže ide o tovar, pri ktorom súd v minulosti rozhodol, že sa používa na simulované právne úkony, správca dane bol povinný aj v daňovej kontrole u žalobcu skúmať, či taktiež nejde o simulovaný právny úkon. Správca dane neprevzal automaticky závery týchto rozhodnutí a rozsudkov, ale tieto závery vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti s dôkazmi, ktoré sa týkajú zdaňovacieho obdobia december 2019.

47. Pokiaľ sa žalobca snaží vyvrátiť tvrdenie správcu dane o simulovanom právnom úkone poukázaním na tzv. vylučovaciu žalobu zo dňa 25.08.2020, ktorou sa žalobca domáha vylúčenia majetku zo súpisu konkurznej podstaty, žalovaný uviedol, že predložená vylučovacia žaloba nie je dôkazom, ktorý by spochybnil tvrdenie správcu dane, že žalobca len simuloval nákup preverovaného tovaru.

48. K tvrdeniu žalobcu, že správca dane sa nevysporiadal s argumentáciou, že správca konkurznej podstaty až následne po tom, čo si žalobca reálne prevzal časť súboru hnutelých vecí dňa 13.01.2020, zahrnul tento majetok do všeobecnej podstaty a s tým spojenými námietkami, žalovaný uviedol, že podľa dôkazov, ktoré správcovi dane zákonným spôsobom poskytol správca konkurznej podstaty, je zrejmé, že tento dlhodobo vyvíjal činnosť smerujúcu k zahrnutiu preverovaného tovaru ako majetku do všeobecnej podstaty. Pritom opakovane poukazyval na ním zistený skutkový stav, že správca dane a následne súdy neuznali reálnosť prevodu vlastníckeho práva k tomuto majetku medzi spriaznenými spoločnosťami a že súdy považujú predaje a nákupy tohto majetku medzi týmito spoločnosťami za simulované (predstierané) právne úkony. Uvedené skutočnosti správca dane považoval za rozhodujúce dôkazy o tom, že aj deklarovaná kúpa preverovaného tovaru žalobcom bola len simulovaným právnym úkonom, pričom obdobie, v ktorom správca konkurznej podstaty zahrnul majetok do všeobecnej podstaty, je pri takomto posúdení podľa žalovaného nepodstatné.

49. K žalobcom namietanej nesprávnej aplikácii rozsudku SD EÚ v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 Valériane SNC na posudzovaný prípad žalovaný uviedol, že žalobca neberie do úvahy dôkazy získané správcou dane, z ktorých je zrejmé, že spoločnosť Eastern Investment Company, s.r.o. dlhodobo vedela o tom, že súd považuje akékoľvek prevody preverovaného tovaru medzi jej personálne spriaznenými spoločnosťami za simulované právne úkony. Správca dane je v zmysle § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. oprávnený neprihliadnuť na simulovaný právny úkon, pri ktorom došlo k získaniu neoprávnenej daňovej výhody. Ak správca dane zistil a dôkazmi preukázal, že nákup tovaru žalobcom bol len simulovaný (nebol reálne uskutočnený), tak je zrejmé, že nedošlo ku skutočnému dodaniu preverovaného tovaru, k nadobudnutiu práva nakladať s uvedeným tovarom. Podľa rozsudku ESD C-459/17 a C-460/17 (Valériane SNG) pre neuznanie odpočítania dane stačí preukázať, že nedošlo ku skutočnému dodaniu tovaru alebo služby. Analogicky bol teda správca dane oprávnený pri vyhodnotení zisteného skutkového stavu poukázať na uvedený rozsudok Súdneho dvora EÚ.

50. K námietke žalobcu, že mu boli odopreté základné práva pri výkone daňovej kontroly a to najmä právo vyjadrovať sa ku skutočnostiam, ktoré správca dane spochybňuje a že správca dane nevedol dokazovanie tak, aby relevantne preukázal všetky skutočnosti a ani nepredvolal žiadnych svedkov

za subjekty, ktoré uvádza v rozhodnutí, žalovaný uviedol, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom, umožnil mu uplatniť svoje práva a plniť si svoje povinnosti v zmysle § 45 zákona č. 563/2009 Z. z.. Žalobca nenavrhol správcovi dane predvolať svedkov za subjekty HEPAR s.r.o., BIC Trade s.r.o., Eastern Investment Company s.r.o., EXPERT GROUP EUROPE s.r.o., SETEX Trebišov, s.r.o.. Žalovaný uvádzal, že správca dane opakovane zaslal konateľom žalobcu predvolanie, aby sa dostavili na ústne pojednávanie na daňový úrad a predložili daňové doklady potrebné k daňovej kontrole, pričom žalobca bol spočiatku nesúčinný a až na základe opakovanej výzvy, dva mesiace pred lehotou na ukončenie daňovej kontroly žalobca elektronicky zaslal správcovi dane požadované doklady k výkonu daňovej kontroly, čím podstatne skrátil čas na výkon daňovej kontroly a dokazovanie správcu dane. Na základe uvedeného považuje žalovaný predmetnú námietku žalobcu za neopodstatnenú.

51. K námietke žalobcu, že nerozumie, prečo sa osoba A. B. stala tak významným argumentom v uvedenej veci a že nebol v konaní predvolaný ako svedok, žalovaný uviedol, že správca dane bol povinný prihliadnuť na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Ak správca dane z rozsudkov Najvyššieho súdu SR zistil, že osoby ovládané osobou A. B. sa v minulosti účelovo zúčastňovali simulovaných právnych úkonov a ak zistil, že aj preverovaný zdaniteľný obchod žalobcu vykazuje rovnaké znaky a je skutkovo zhodný s už preukázanými simulovanými právnymi úkonmi, bol oprávnený prihliadnuť na závery Najvyššieho súdu SR. Správca dane nepredvolal osobu A. B. na daňový úrad, nakoľko na to nevidel dôvod ju predvolať a žalobca to nenavrhol.

52. K námietke žalobcu, že nemá vedomosť, že by do dnešného dňa súd rozhodol a spochybnil vlastníctvo žalobcu a preto ani správca dane nie je oprávnený brať na seba úlohu súdu a už vôbec nie, aby správca dane určoval a spochybňoval jeho vlastníctvo, žalovaný uviedol, že podľa zistení správcu dane ku dňu podania odvolania nebol stále určený skutočný právny vlastník tovaru v kontrolovanom zdaňovacom období, pričom v tomto období sa tovar fyzicky nachádzal v Liečebnom dome Poľana Brusno, teda nemohol reálne prejsť do dispozičného práva žalobcovi. Ak bol rozhodnutím súdu uložený zákaz nakladania s týmto tovarom, pretože existuje pochybnosť o skutočnom vlastníkovi, tak nemohlo dôjsť ani k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na žalobcu v zmysle zákona o DPH, prevodom tohto práva by došlo k nezákonnému postupu. Správca dane preukázal, že žalobca nenadobudol právo nakladať s preverovaným tovarom ako vlastníkom, pretože nemohol reálne/skutočne toto právo nadobudnúť.

53. Vo vzťahu k ostatným žalobným námietkam žalovaný len podrobne opakovane svoje závery z napadnutého rozhodnutia, nakoľko považoval tieto námietky za zhodné s námietkami uvádzanými v odvolaní žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu.

54. Na základe uvedeného žalovaný považuje námietky žaloby, že správca dane nesprávne zistil skutkový stav veci a aplikoval len rozhodnutia z minulosti a nevykonával žiadne úkony v reálnom čase, ako aj tvrdenie žalobcu, že preukázal nárok na odpočítanie dane, za neopodstatnené.

#### Ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

55. V replike žalobca v celom rozsahu poprel tvrdenia žalovaného uvedené vo vyjadrení k žalobe. Opakovane poukázal na výsledok daňovej kontroly u obchodnej spoločnosti Eastern Investment Company, s.r.o. za zdaňovacie obdobie december 2019, kde u tejto spoločnosti neboli zistené žiadne pochybenia. Obdobne ani u iného bývalého vlastníka – spoločnosti HEPAR, s.r.o., daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie, v ktorom k prevodu hnuiteľných vecí došlo, bola bez nálezu a nebola vyhodnotená ako simulovaný právny úkon. U spoločnosti MORAVIA WINE s.r.o., ktorá odpredala hnuiteľné veci spoločnosti Kúpele Brusno, a.s. bola tiež vykonaná daňová kontrola, ktorá bola ukončená bez nálezu. Žalobca poukázal aj na to, že v decembri 2019 nadobudol aj veci, ktoré Eastern Investment Company s.r.o. nadobudla cestou lízingu, nielen tie, ktoré nadobudla nákupom od spoločnosti WORLD PHARM s.r.o.. Namietal, že pri každom predaji hnuiteľných vecí, predávajúca spoločnosť na tom mala svoju maržu a teda dosiahla ich predajom zisk, preto transakcie mali ekonomické opodstatnenie. Kúpele Brusno ako nájomca mali vedomosť o tom, že im nájomná zmluva na hnuiteľné veci podľa zmluvy skončí 31.12.2019. Správca konkurznej podstaty žiadal veriteľský výbor o záväzný pokyn, či môže uzatvoriť novú nájomnú zmluvu, no tento mu pokyn nedal, teda správca konkurznej podstaty vedel, že od 01.01.2020 nebude mať žiadny právny titul na užívanie nehnuteľných vecí, preto je nelogický

a zavádzajúci argument žalovaného o tom, že odpredajom hnutelných vecí mohlo dôjsť k poškodeniu veriteľov v konkurznom konaní alebo, že by Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“ nemohli bez uvedených vecí ďalej riadne vykonávať svoju podnikateľskú činnosť. Žalobca namietal, že zmeny zapísaných údajov o spoločnostiach nie sú dôkazom podporujúcim závery daňových orgánov a je slobodnou vôľou spoločníkov týchto spoločností robiť zmeny či už v osobe spoločníkov alebo štatutárnych orgánov. K neodkladnému opatreniu v zmysle rozsudku Okresného súdu Banská Bystrica žalobca namietal, že toto bolo vydané a doručené Eastern Investment Company s.r.o. až po predaji hnutelných vecí spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. a následnom predaji žalobcovi. Neodkladné opatrenie tak nebolo ani vykonateľné. Žalobca rozporoval spôsob, akým žalovaný vyhodnotil fotodokumentáciu, ktorú žalobca predložil na preukázanie uskladnenia časti hnutelných vecí v priestoroch, ktorých väčšinovým spoluvlastníkom bol konateľ žalobcu. Žalobca popieral tvrdenia daňových orgánov, že predaj tovaru mal byť uskutočnený bez riadneho ekonomického či iného podnikateľského dôvodu a namietal, že daňové orgány tieto obvinenia a tvrdenia nevysvetlili náležitým spôsobom. K odňatiu hnutelných vecí políciou uviedol, že k tejto skutočnosti došlo v dôsledku toho, že správca konkurznej podstaty zahrnul uvedené veci do všeobecnej podstaty ako sporné a o celom musí následne rozhodnúť súd, čo však neznamená, že žalobca nie je riadnym vlastníkom. Vo zvyšku sa pridŕžoval podanej žaloby a tvrdil, že má zákonné právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 2019002 o dodávateľa EXPERT GROUP EUROPE s.r.o..

56. Žalobca v replike navrhoval doplnenie dokazovania - žiadal, aby súd zabezpečil protokol a celý daňový spis z kontroly na DPH za 12/2019 EXPERT GROUP EUROPE s.r.o., ako aj dôkazy o fakturácii zo strany spoločnosti HEPAR, s.ro. pre Kúpele Brusno, a.s. ohľadom prenájmu súboru hnutelných vecí, protokol resp. zápisnicu o miestnom zisťovaní u spoločnosti Kúpele Brusno, a.s. týkajúce sa nadobudnutia hnutelných vecí od spoločnosti MORAVIA WINE s.r.o., nájomné zmluvy medzi Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“ a KB SPA s.r.o.

57. Žalovaný v duplike zotrval na zákonnosti napadnutého rozhodnutia, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Uviedol, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí podrobne opísal a vyhodnotil skutkový stav, uviedol všetky relevantné skutočnosti a dôkazy, na základe ktorých odôvodnil svoj záver o nepriznaní odpočítania dane žalobcovi z dodávateľskej faktúry od dodávateľa EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o.. Žalovaný preto v odvolacom konaní rozhodnutie správcu dane ako vecne a právne správne potvrdil. K žalobným námietkam sa dostatočne žalovaný vyjadril v jeho vyjadrení k správnej žalobe, na tomto zotrval a naďalej navrhoval žalobu zamietnuť.

Posúdenie podstatných skutkových okolností a právnych argumentov správnym súdom

58. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu Trenčína a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici.

59. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) teda ako vecne a miestne príslušný správny súd podľa § 10 a § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a podľa § 3 ods. 1, 2, 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, na základe podanej správnej žaloby v režime § 177 a nasl. SSP preskúmal zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia, ako aj postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu, pričom podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP vo veci nariadil pojednávanie, ktoré sa uskutočnilo dňa 24.09.2024 a po prejednaní veci dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je potrebné pre nezákonnosť zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

60. Podľa čl. 2 ods. 2 zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky, štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

61. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, účinného v čase relevantnom pre posudzovanú vec (ďalej len „daňový poriadok“), 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.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

66. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, 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.

67. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

68. Podľa § 45 ods. 1 c) f) daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo  
c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,  
f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

69. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

70. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty účinného v čase relevantnom pre posudzovanú vec (ďalej len „zákon o DPH“), 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.

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

72. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

73. 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.

74. Predmetom prieskumu v posudzovanom prípade bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým tento potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 v sume 80 000,00 EUR, nakoľko daňové orgány neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry č. 2019002 zo dňa 17.12.2019, vystavenej dodávateľom EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. za predaj súboru hnutelného majetku.

75. Je nepochybné z rozhodnutí daňových orgánov, že dôvodom pre nepriznanie odpočítania dane boli závery správnych orgánov o tom, že v predmetnej veci k dodaniu tovaru od spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. žalobcovi vôbec nedošlo, žalobca nenadobudol právo disponovať s fakturovaným tovarom ako vlastník, platiteľovi EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť pri dodaní tovaru podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a žalobca nebol oprávnený odpočítať si daň pri nadobudnutí tohto tovaru podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť, že prevádzaný tovar bol podľa zistení správcu dane v minulosti opakovane predmetom plnení, ktoré v rámci iných konaní boli označené za simulované právne úkony, aj v prípade žalobcu daňové orgány vyhodnotili fakturované plnenie ako simulovaný právny úkon a v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku naň neprihľadali.

76. V správnej žalobe žalobca uvádzal množstvo námietok tak hmotnoprávneho ako aj procesného charakteru, pričom jednou z nich bolo porušenie procesných práv žalobcu v daňovom konaní a nedodržanie postupu správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku.

77. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Základnou zásadou daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá sa premieta do § 3 ods. 1 daňového poriadku, avšak vychádza primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. V zmysle tejto zásady sú orgány verejnej správy pri správe daní povinné postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dbať na fiškálne záujmy štátu, ale aj na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správe daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi.

78. Daňový poriadok je procesným predpisom, ktorý zakotvuje pravidlá postupu správcov dane pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Z daňového poriadku vyplýva, že dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 24 ods. 1). Spolupráca orgánov verejnej správy v rámci daňovej kontroly s kontrolovanými daňovými subjektmi vyplýva z viacerých ustanovení daňového poriadku, pričom jedným z nich je aj § 46 ods. 5.

79. Zákonné ustanovenie § 46 daňového poriadku rieši priebeh a ukončenie daňovej kontroly. Pri výkone daňovej kontroly môžu zo strany správcu dane vzniknúť pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených. Uvedenú situáciu následne upravuje práve žalobcom namietaný odsek 5 predmetného zákonného ustanovenia a to tak, že ak takéto pochybnosti vzniknú, správca dane oznámi uvedenú skutočnosť kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k pochybnostiam vyjadril, najmä

aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

80. Daňový poriadok teda v § 46 ods. 5 zaručuje kontrolovanému daňovému subjektu ochranu jeho práv tým, že pre správcu dane výslovne stanovuje povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu svoje pochybnosti a vyzvať daňový subjekt na ich odstránenie a vo svojej podstate predmetné zákonné ustanovenie upravuje prenos dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. Ak totiž daňový subjekt v rámci daňovej kontroly predloží správcovi dane potrebné doklady, vyčerpá svoje dôkazné bremeno a toto sa presunie na správcu dane, ktorý v prípade, že zistí odôvodnené pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a tieto riadne oznámi daňovému subjektu, dôkazné bremeno sa presúva späť na tento kontrolovaný daňový subjekt.

81. V zmysle rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022, publikovaného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu č. 2/2022 pod č. 18/2022, len použitím postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku (výzva k odstráneniu pochybností) môže dôjsť v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. Povinnosti podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku musí správca dane splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza.

82. Uvedené zákonné ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku teda nemožno v žiadnom prípade bagatelizovať a je dôležitou súčasťou práv daňových subjektov, u ktorých je vykonávaná daňová kontrola. Vzhľadom na to, že zo strany žalobcu došlo k vzneseniu žalobnej námietky o porušení tohto ustanovenia, správny súd sa sústredil na posúdenie procesného postupu správcu dane predchádzajúceho vydaniu prvostupňového a napadnutého druhostupňového rozhodnutia v intenciách žalobcom namietaného opomenutia oznámenia pochybností správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly, teda oznámenia takých pochybností a zameral sa na to, či a akým spôsobom bol žalobca v priebehu daňovej kontroly oboznámený s pochybnosťami správcu dane v zmysle ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, vrátane obsahu a časových súvislostí takého oboznámenia vo väzbe na vyhotovenie protokolu o daňovej kontrole.

83. Pri posúdení tejto žalobnej námietky správny súd reflektoval judikatúrou vymedzené minimálne požiadavky na kvalitu formy a obsahu oznámenia pochybností správcu dane ako aj dôsledky opomenutia takéhoto oznámenia, či už v dôsledku, že nebolo učinené vôbec alebo v požadovanej forme či kvalite obsahu, eventuálne v primeranom časovom predstihu pred ukončením daňovej kontroly poskytujúcom daňovému subjektu primeraný priestor na splnenie svojej dôkaznej povinnosti. Správny súd tiež reflektoval judikatúrou vymedzené dôsledky opomenutia takéhoto oznámenia v požadovanej forme, kvalite a čase spočívajúce v tom, že bez neho nedochádza k prenosu dôkazného bremena na kontrolovaný daňový subjekt a zakladá procesné pochybenie správcu dane takej závažnosti, že uvedené má nevyhnutný dopad na samotnú zákonnosť rozhodnutia správcu dane, keď mu predchádzal procesne vadný postup (viď najmä rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24.02.2022 a sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26.10.2022).

84. V tejto súvislosti správny súd aj vykonal na pojednávaní dňa 24.09.2024 dokazovanie a oboznamoval obsah listiny nachádzajúcej sa na č. I. 609 administratívneho spisu označenej ako „Oboznámenie so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019“ č. 101137167/2021 zo dňa 01.07.2021. V úvode predmetného oznámenia síce správca dane uvádza, že má ísť o oznámenie podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, avšak z jeho obsahu je zrejmé, že sa v ňom neuvádzajú žiadne konkrétne pochybnosti, ktoré správca dane nadobudol počas daňovej kontroly. Hoci ide o dokument o rozsahu piatich strán, tento obsahuje len sumarizáciu úkonov vykonaných správcou dane a zoznam dokladov a písomností, ktoré správca dane počas výkonu daňovej kontroly zaobstaral. Uvedený dokument v podstate neobsahuje ani len zistenia správcu dane, nieto ešte konkrétne pochybnosti správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom.

85. Dokonca na poslednej strane oznámenia správca dane po sumarizácii získaných dokladov uvádza, že „Všetky zistenia na základe vykonaných, vyššie uvedených úkonov správcu dane, budú uvedené a vyhodnotené v protokole z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december

2019.“ Citované preukazuje, že konkrétne zistenia a konkrétne pochybnosti správcu dane neboli uvedené v dotknutom oznámení a navyše v tomto smere správny súd opakovane poukazuje aj na vyššie uvedený rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022, podľa ktorého povinnosti podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku musí správca dane splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly a nie až pri prerokovaní protokolu z nej.

86. Oznámenie správcu dane zo dňa 01.07.2021 nie je teda postačujúce na to, aby mohlo byť považované za oznámenie v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. Oznámenie podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku musí byť takého charakteru, že z neho bude kontrolovanému daňovému subjektu zrejmé, že po posúdení všetkých dovtedy ním predložených dokladov a dôkazov a aj dôkazov získaných vlastnou činnosťou správcu dane, aké skutočnosti považuje správca dane za pochybné vo vzťahu k primárnym tvrdeniam daňového subjektu deklarovaným v podanom daňovom priznaní. Vzhľadom k uvedenému oznámenie správcu dane zo dňa 01.07.2021 nespĺňa ani len minimálne kvalitatívne požiadavky oznámenia pochybností v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. Zároveň správny súd preverením celého obsahu administratívneho spisu v ňom nezistil žiadny iný úkon správcu dane, ktorý by bolo možné považovať za oznámenie jeho pochybností v zmysle označeného zákonného ustanovenia.

87. Správca dane sa tak vlastným pričinením dostal do situácie, keď v dôsledku opomenutia svojej oznamovacej povinnosti podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku na daňový subjekt neprešlo dôkazné bremeno a teda mu nevznikla ani povinnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane. Preto, ak správca dane hodlal založiť svoje rozhodnutie na konštatovaniach o nepreukázaní reálneho dodania tovaru či nadobudnutia práva nakladať s tovarom ako vlastník, ako to tvrdil žalobca, konštatovania správcu dane stratili zákonný podklad v dôsledku nesprávneho vykonania resp. nevykonania oznamovacej povinnosti o vzniknutých pochybnostiach.

88. Správny súd teda žalobnú námietku o porušení oznamovacej povinnosti správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku vyhodnotil ako dôvodnú a konštatuje, že porušením tejto oznamovacej povinnosti je postup správcu dane v priebehu daňovej kontroly predchádzajúci vydaniu prvostupňového rozhodnutia, ako aj napadnutého rozhodnutia, postihnutý procesnou vadou takej závažnosti, ktorá mohla mať za následok nezákonnosť týchto rozhodnutí. Inými slovami povedané, došlo k podstatnému pochybeniu v procesnom postupe správcu dane zakotvenom v § 46 ods. 5 daňového poriadku a teda k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

89. Ostatnými žalobnými námietkami uvádzanými v správnej žalobe sa už správny súd vzhľadom na závažnosť vyššie uvedenej zistenej vady nezaoberal a to najmä z dôvodu, že úlohou správneho súdu nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov a pokiaľ žalobcovi neboli zákonným spôsobom riadne oznámené pochybnosti správcu dane, teda žalobca tieto nemohol ani vyvracať a predkladať ďalšie dôkazy a doklady na svoju obranu proti takýmto pochybnostiam, správny súd nie je oprávnený tieto skutočnosti uvádzané až v neskoršom štádiu veci (prípadne až v správnej žalobe) posudzovať, nakoľko vzhľadom na pochybenie správcu dane, neboli ani náležite skúmané v rámci administratívneho konania.

90. Pokiaľ ide o návrhy na vykonanie dôkazov uvádzané žalobcom v jeho replike podanej k tomuto súdnemu konaniu, správny súd ich nevykonaj jednak z dôvodu koncentrácie dokazovania platnej v rámci správneho súdneho konania, keďže tieto návrhy boli žalobcom podané až po lehote na podanie správnej žaloby a jednak z dôvodov uvedených vyššie, keďže správny súd nie je povinný, ale ani oprávnený, nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy a vykonávať za tieto orgány dokazovanie, ktoré malo alebo mohlo byť vykonané v rámci administratívneho konania.

91. Na základe vyššie uvedených dôvodov správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil podľa § 191 ods. 4 SSP na ďalšie konanie.

92. Správny súd nezrušoval prvostupňové rozhodnutie správcu dane, nakoľko takýto postup je podľa § 191 ods. 3 SSP možný len v prípade, že to navrhoval žalobca v správnej žalobe a v tomto konkrétnom prípade žalobca navrhoval len zrušenie druhostupňového napadnutého rozhodnutia.

93. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP. Žalobca bol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov

konania v rozsahu 100 %. O výške trov konania rozhodne vyšší súdny úradník samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozsudku podľa § 175 ods. 2 SSP.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech (§ 442 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť musí byť podaná v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia Správneho súdu v Banskej Bystrici oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na správnom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal (§ 444 ods. 1 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

(2) Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť: a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva, d) návrh výroku rozhodnutia. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v prípade konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ (správne žaloby v sociálnych veciach) nemusí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom (§ 449 ods. 2 písm. b/ SSP).