

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-15S/27/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4022200412
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 02. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Jana Ondrejková
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:4022200412.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Jany Ondrejkovej a členiek senátu JUDr. Michaely Machovej, Ph.D. (spravodajkyňa) a Mgr. Miroslavy Fodor, v právnej veci žalobcu: Poľnohospodárske družstvo Zlatná na Ostrove, so sídlom Zlatná na Ostrove 456, IČO: 31 106 161, zastúpeného: JUDr. Tomáš Klieštenec, advokát, so sídlom M. Waltariho 7, 921 01 Piešťany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102277818/2018 zo dňa 19.11.2018, takto

rozhodol:

- I. Správny súd v Bratislave rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102277818/2018 zo dňa 19.11.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101248202/2018 zo dňa 29.06.2018 z r u š u j e a v e c v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.
- II. Súd p r i z n á v a žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania a dôvody napadnutého rozhodnutia

1. U žalobcu bola vykonaná daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2012 na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti. Na základe výsledkov daňovej kontroly bolo v nadväzujúcom vyrubovacom konaní (po tom, ako bolo dvakrát zrušené prvostupňové rozhodnutie žalovaným) a po doplnení dokazovania vydané tretie rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Komárno (ďalej len „správca dane“) č. 101248202/2018 zo dňa 29.06.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 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 len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 159 059,58 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 133 299,76 Eur a vyrubil daň v sume 25 759,82 Eur.

2. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že pri kontrole sa nepreukázala reálna existencia tovaru (slnečnica, kukurica, pšenica), ktorý mal byť predmetom obchodovania. Dodanie tovaru s oslobodením od DPH pre odberateľa NORDINGWEST HUNGARY Kft. nebolo potvrdené, odberateľ v inom členskom štáte nepreukázal, že tovar prijal, teda bolo zistené porušenie § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane dospel tiež k záveru, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu - dodanie tovaru spoločnosťami Pet-print, s.r.o. a MAGISTRATO, s.r.o. pre žalobcu - nebolo riadne preukázané, nebola preukázaná reálna existencia tovaru, správca dane spochybnil zdaniteľné obchody, a teda žalobcovi

nevzniklo právo na odpočítanie dane na základe prijatých faktúr od uvedených spoločností v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

3. Na podklade žalobcom podaného odvolania rozhodoval žalovaný v odvolacom konaní a vydal rozhodnutie č. 102277818/2018 zo dňa 19.11.2018, právoplatné dňa 12.12.2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ a spolu s prvostupňovým rozhodnutím aj ako „napadnuté rozhodnutia“), ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že z vykonaného dokazovania je zrejmé, že v preskúmanom prípade nebola preukázaná reálna existencia konkrétneho tovaru, ktorý je deklarovaný na predmetných faktúrach od Pet-print, s.r.o. a MAGISTRATO, s.r.o., a to ani u jedného z preverovaných tuzemských dodávateľov, a nebolo preukázané ani dodanie tovaru deklarovaného na predmetných faktúrach od uvedených dodávateľov pre uvedeného odberateľa NORDINGWEST HUNGARY Kft. Uviedol, že keďže nebolo preukázané reálne dodanie tovaru, žalobca nesplnil zákonné podmienky pre odpočítanie dane na základe predmetných faktúr v zmysle § 49 ods. 1 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Rovnako pre nepreukázanie deklarovaného dodania tovaru maďarskému odberateľovi nebolo uznané žalobcovi oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH.

II. Správna žaloba

4. Žalobca sa žalobou zo dňa 11.02.2019, doručenou Krajskému súdu v Nitre toho istého dňa, domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia napadnutého rozhodnutia, a tiež aby vec bola vrátená žalovanému na ďalšie konanie. Dôvody na zrušenie napadnutých rozhodnutí videl v tom, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, ako aj že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, resp. nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. c/, d/ a e/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“). Nezákonnosť napadnutého rozhodnutia videl aj v tom, že žalovaný v tomto rozhodnutí ani v samotnom konaní o odvolaní neodstránil hmotnoprávne a procesné vady, ktoré urobil prvostupňový orgán, a kvôli ktorým bolo podané odvolanie, a zároveň vôbec nezohľadnil existenciu a záväznosť práva Európskej únie pre daný prípad, ako aj ustálenú slovenskú judikatúru a judikatúru Súdneho dvora Európskej únie použiteľnú pre daný prípad.

5. Žalobca namietal, že daňové orgány sa v napadnutých rozhodnutiach riadne, zrozumiteľne, preskúmateľne, presvedčivo a zákonným spôsobom nevysporiadali s námietkou (odvolacím dôvodom) žalobcu ohľadne nerešpektovania maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly zo strany správcu dane. Uviedol, že správca dane v danom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly a v zmysle právneho názoru Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplývajúceho z jeho nálezu č. k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010 protokol správcu dane nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií (ďalej len „MVI“) je potrebné posudzovať primeranosť samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly. V danom prípade správca dane nerešpektoval maximálne lehoty stanovené v smernici Rady č. 2011/16/EÚ zo dňa 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní (ďalej len „smernica č. 2011/16/EÚ“), a to niekoľkonásobne, keďže daňová kontrola trvala viac ako tri roky, a z hľadiska práv daňového subjektu je úplne jedno či a kedy správca dane urgoval od dožiadaného zahraničného daňového úradu zaslanie požadovanej informácie. Zo strany správcu dane došlo k porušeniu jednej z podstatných zásad daňového konania, ktorou je zásada primeranosti a účelnosti. Dodal, že právny inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže slúžiť ako nástroj správcu dane na umelé, neúčelné predlžovanie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly a „získavanie času“ nad rámec zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Trval na tom, že takýmto obštrukčným postupom dochádza k obchádzaniu zákona a v prípade akceptácie takéhoto postupu by daňová kontrola mohla trvať neobmedzene dlhú dobu.

6. Za ďalšie vytýkal daňovým orgánom, že nevykonali potrebné dokazovanie vo veci, a tým pádom nezistili riadne ani úplne skutkový stav veci, a to v nadväznosti na nevykonanie dôkazu - výsluchu svedka A. B. (konateľa NORDINGWEST HUNGARY Kft. – odberateľa žalobcu), ktorého vykonanie dvakrát predtým nariadil správcovi dane samotný žalovaný, pričom nevykonaním tohto dôkazu správca dane a žalovaný neodstránili existujúce rozpory (v tvrdeniach tohto svedka). Žalobca nesúhlasil s tvrdením a postupom správcu dane, že správca dane má dostatočné množstvo dôkazov pre rozhodnutie v tomto

daňovom konaní a že vypočutie svedka A. B. nie je potrebné už vykonať, keďže by už rozhodnutie správcu dane neovplyvnilo. Odpoveď maďarskej daňovej správy o tom, že nemôže občana A. B. vypočuť, lebo spoločnosť NORDINGWEST HUNGARY už nie je registrovaná a nedovoľujú to maďarské „vnútroštátne“ predpisy, považoval v tomto prípade za „alibistickú“ a protiprávnu „výhovorku“, a mal za to, že správca dane v tomto prípade neuskutočnil všetko potrebné voči dožiadanej maďarskej daňovej správe, aby si táto splnila svoje platné medzinárodné vzájomné záväzky. Zároveň trval na tom, aby správca dane prihliadal na predložené čestné prehlásenia (a to aj predložené čestné prehlásenie A. B.), ktoré žalobca ako daňový subjekt predložil vo vyrubovacom konaní.

7. Zdôraznil, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa (ako je to aj v tomto prípade), vyčerpал vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. Prípadná nemožnosť nadviazať v rámci správnych konaní kontakt s dodávateľom daňového subjektu alebo s jej konateľom neumožňuje automaticky dospieť k záveru o neexistencii hospodárskej činnosti v čase sporných dodaní vo veci samej.

8. Mal za to, že daňové orgány pri formulovaní svojich záverov týkajúcich sa spoločnosti Pet-print, s.r.o. a MAGISTRATO s.r.o. si nesprávne vyložili rozloženie dôkazného bremena medzi žalobcu ako daňového subjektu a správcu dane, a od žalobcu protizákonne žiadali preukázať skutočnosti, ktoré nastali u dodávateľov žalobcových dodávateľov (teda u subdodávateľov), na preukázanie ktorých skutočností znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane, a nie žalobca ako daňový subjekt (s poukazom na § 24 daňového poriadku). Daňové orgány rozhodujúcu časť dôvodov svojich rozhodnutí podložili skutkovými zisteniami, ktoré sa bezprostredne nedotýkajú dodávky tovaru medzi dodávateľmi žalobcu a daňovým subjektom (žalobcom), ale dodávok medzi dodávateľmi žalobcu a ich dodávateľmi, na ktorých vyvrátenie daňový subjekt nemá a ani nemôže mať vplyv, resp. možnosť predložiť dôkazy. Prenos dôkazného bremena nastáva v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu (rozsudok NS SR spis. zn. 5Sžf/101/2009 zo dňa 06.07.2010), pričom v danom prípade žalovaný zákonným spôsobom a jasne nevyjadril pochybnosti o tvrdeniach žalobcu ako daňového subjektu, ale naopak pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno (rozsudok NS SR spis. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011). Namietal tiež, že správca dane bez akéhokoľvek zákonného, presvedčivého a nepochybného odôvodnenia (argumentácie) len mechanicky uznal dôkazy v neprospech žalobcu a neuznal dôkazy v prospech žalobcu, čím porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov.

9. Rovnako namietal nerešpektovanie a neaplikovanie ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „NS SR“) a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SD EÚ“) daňovými orgánmi (napr. rozsudok NS SR spis. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, sp. zn. 5Sžf/3/2012 zo dňa 29.10.2012, ako, ako aj rozsudok SD EÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, vo veci C-277/14 PPUH Stehcemp zo dňa 22.10.2015, vo veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a Péter Dávid). Poznamenal, že nepriznanie nároku na odpočítanie DPH z dôvodov nezákonného postupu dodávateľa sa v judikatúre Súdneho dvora EÚ podmieňuje tým, že zdaniteľná osoba vzhľadom na objektívne skutočnosti vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu.

III. Vyjadrenia žalovaného a žalobcu, ďalší priebeh súdneho konania

10. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 24.07.2019 zotrval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a navrhol žalobu zamietnuť. Zároveň zopakoval veľkú časť svojho odôvodnenia napadnutého rozhodnutia. Uviedol, že ani na jednom článku obchodného reťazca nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru, čo predstavuje zistené skutočnosti v neprospech daňového subjektu, preto na základe všetkých zistených skutočností neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane ani oslobodenie od dane v súlade so zákonom o DPH. Podľa názoru žalovaného správca dane vykonal v preverovanej veci rozsiahle a postačujúce dokazovanie, a mal za to, že daňové orgány svoje závery riadne odôvodnili. K namietaným čestným vyhláseniam uviedol, že správca dane tieto nemôže akceptovať, pretože samé osebe nie sú relevantným dôkazom. Ohľadom kamerových záznamov uviedol, že tieto nepreukazujú, kto je skutočným vlastníkom váženého tovaru ani nie sú postačujúcim dôkazom o vlastníctve k tovaru a jeho preprave. Žalovaný v súvislosti

s judikatúrou súdov ohľadom rozloženia dôkazného bremena uviedol, že táto nie je aplikovateľná na prípad žalobcu z dôvodu, že v danom prípade nebola preukázaná reálna existencia tovaru, na rozdiel od žalobcom uvádzaných prípadov zachytených v zmieňovaných rozhodnutiach. Viaceré žalobné námietky považoval za irelevantné; záverom mal za to, že sa v napadnutom rozhodnutí podrobne a vyčerpávajúcím spôsobom vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami žalobcu poukazujúc pritom na ustálenú judikatúru NS SR a SD EÚ.

11. V replike zo dňa 04.11.2019 žalobca uviedol, že žalovaný vo vyjadrení neuviedol žiadne nové tvrdenia a ani nové právne dôvody, len opakuje svoje stanoviská a názory, pričom k niektorým dôvodom žaloby sa v podstate vôbec nevyjadril. Mal za to, že napadnuté rozhodnutie je arbitrárne a žalovaný sa nevysporiadal jasne a presvedčivo so všetkými odvolacími dôvodmi, čo nemožno zhojiť vo vyjadrení k žalobe. Poukázal na novú judikatúru ohľadne MVI a to nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS/30/2018, v zmysle ktorého môže daňový subjekt sponchybníť informáciu, ktorá sa ho týka, a ktorá bola poskytnutá správcovi dane žiadajúceho členského štátu.

12. Žalovaný nevyužil právo vyjadriť sa k replike žalobcu v súdom stanovenej lehote.

13. Napadnuté rozhodnutie už bolo predmetom prieskumu zákonnosti v súdnom konaní vedenom na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 15S/23/2019, v ktorom bol vydaný rozsudok č. k. 15S/23/2019-117 zo dňa 10.12.2019 (ďalej len „rozsudok KS NR sp. zn. 15S/23/2019“), ktorým bola správna žaloba žalobcu zamietnutá ako nedôvodná.

14. Na podklade žalobcom podanej kasačnej sťažnosti vydal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „NSS SR“) rozsudok sp. zn. 8Sžfk/47/2021 zo dňa 26.08.2022 (ďalej len „rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžfk/47/2022“), ktorým zrušil rozsudok KS NR sp. zn. 15S/23/2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia rozsudku krajského súdu bolo, že krajský súd aplikoval neúčinný právny predpis, a to zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, pričom predmetom administratívneho konania bolo napadnuté rozhodnutie o určení rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012, kedy bol účinný daňový poriadok (zákon č. 563/2009 Z. z.). Zároveň bolo krajskému súdu vytýkané nedostatočné odôvodnenie svojich právnych záverov, a bol zaviazaný svoje nové rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

IV. Relevantná právna úprava

15. Podľa prechodného ustanovenia § 493e SSP v platnom znení, „Konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.“

16. Podľa § 469 SSP, „Ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.“

17. Podľa § 119 prvá veta SSP, „Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak.“

18. Podľa § 134 ods. 1 SSP, „Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.“

19. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP, „Správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.“

20. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH (v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia 12.12.2018):

„(1) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

(2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.“

21. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH:

„(1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.“

22. 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.“

23. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, „Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.“

24. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH,

„Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; ...

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.“

25. Podľa § 24 ods. 1 a ods. 4 daňového poriadku (v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia 12.12.2018),

„(1) Daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(4) 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.“

V. Právne posúdenie vecí správnym súdom

26. Na základe § 3 ods. 1, ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 1. júna 2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety dňa 7. júna 2023 náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie senátu 3S Správneho súdu v Bratislave (ďalej len „súd“, príp. „správny súd“) a následne v súlade s rozvrhom práce na rok 2024 v znení dodatkov č. 1, č. 2, č. 3 a č. 4 účinného od 21.05.2024 náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie do senátu 8S správneho súdu.

27. Nakoľko správna žaloba bola podaná dňa 11.02.2019, t. j. konanie bolo začaté a neskončené do 30.06.2023, správny súd s odkazom na § 493e SSP v platnom znení v tomto súdnom konaní postupuje a rozhoduje podľa SSP v znení účinnom do 30.06.2023. Správny súd ako súd príslušný

na konanie, po vyhodnotení, že správna žaloba je prípustná, bola podaná včas (§ 181 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP), zastúpenou advokátom (§ 49 ods. 1 SSP), obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 57, § 182 SSP), po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu, preskúmal v medziach žalobného návrhu a podstatných žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP v spojení s § 183 SSP) napadnuté rozhodnutie, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP v znení účinnom do 30.06.2023) a zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 119 SSP), za splnenia procesných podmienok vec prejednal na pojednávaní dňa 20.02.2025 (§ 107 ods. 1 SSP), a po preskúmaní veci dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

28. Žalobca na pojednávaní uviedol, že sa pridržiava žaloby aj svojich predošlých vyjadrení. Zdôraznil, že žalobca preukázal dodanie tovaru a pri výbere obchodných partnerov postupoval starostlivo; dal do pozornosti, že ide o vec pred viac ako 12 rokov a žiadal o jej posúdenie s ohľadom na danú dobu aj vývoj judikatúry.

29. Predmetom konania pred správnym súdom bolo preveriť zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu, a to v medziach žalobných bodov, v rámci ktorých žalobca primárne napádal nerešpektovanie maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly, nevykonanie dôkazu - výsluchu navrhovaného svedka, a teda nezistenie riadne a úplne skutkového stavu vecí, ako aj nesprávne rozloženie dôkazného bremena medzi žalobcu ako daňového subjektu a správcu dane, či nemožnosť vyvodiť z nekontaktности dodávateľov záver o neexistencii hospodárskej činnosti u žalobcu. V neposlednom rade namietal nerešpektovanie ustálenej súdnej judikatúry ale i judikatúry SD EÚ, či neodstránenie väd prvostupňového rozhodnutia.

30. Súd dáva do pozornosti, že daňový subjekt má v daňovom konaní povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať, čo realizuje podaním riadne vyplneného daňového priznania s predložením písomných dokladov, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť. Ak správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, ergo správca dane splní svoju dôkaznú povinnosť, je opäť na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane. 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, (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov, (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca. (rozsudok NSS SR sp. zn. 4Sfk/45/2023 z 24.04.2024, rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 z 14.11.2018, prislúchajúce rozhodnutia SD EÚ).

31. V prejednávanom prípade daňové orgány pri dodávateľovi Pet-print, s.r.o. postavili pochybnosti správcu dane primárne na tom, že tento dodávateľ nepreukázal nadobudnutie tovaru od svojich dodávateľov (AGROBULLS s.r.o. a NIMFAS s.r.o.), pretože títo boli buď nekontaktní, alebo nepredložili dôkazy k svojmu tvrdeniu o uskutočnení zdaniteľných obchodov. Správca dane prihliadol aj na informáciu od Prezídia Policajného zboru o trestnej minulosti konateľa spoločnosti NIMFAS s.r.o., preveroval aj ďalšie články obchodného reťazca - ďalších subdodávateľov, ktorí boli nekontaktní, z čoho dovodil záver, že všetky spoločnosti v predmetných obchodných reťazcoch sú z hľadiska daňového „problematické a nevierohodné“ daňové subjekty, u ktorých nebola preukázaná reálna existencia dodania tovaru. Z uvedených dôvodov daňové orgány neuznali žalobcovi odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti Pet-print, s.r.o., pretože ani u jedného z preverovaných obchodníkov v reťazci dodávok nebolo preukázané, že predmetný tovar skutočne existoval, a že sa zdaniteľný obchod uskutočnil. Ohľadom tvrdení žalobcu, že dodávateľ mu tovar dodával na vlastné náklady, či vypočítia

svedkov - skladníčky C. B. a agronóma D. A. E., žalovaný uviedol, že svedkovia relevantnými dôkazmi nepreukázali, že daňový subjekt skutočne nadobudol tovar uvedený na faktúrach od uvedeného dodávateľa, a opätovne len skonštatoval, že z dôvodu, že ani na jednom článku obchodného reťazca nebola preukázaná reálna existencia tovaru a jeho dodanie, neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane.

32. Podľa daňových orgánov dodávateľ MAGISTRATO s.r.o. nemohol dodať tovar žalobcovi, síce svedok - splnomocnený zástupca MAGISTRATO s.r.o. Zoltán Hajdu - potvrdil dodanie tovaru žalobcovi, nevedel uviesť, od koho tovar nakúpil, doklady týkajúce sa zdaniteľných obchodov nepredložil, a vyplynulo, že spoločnosť nemala skutočné miesto výkonu ekonomickej činnosti - obchody mali byť dojednané u obchodných partnerov a tovar mal byť skladovaný u odberateľa (žalobcu); čo považoval správca dane za spochybnenie reálnej činnosti spoločnosti MAGISTRATO s.r.o., aj dodania deklarovaného tovaru. Nepreukázanie nadobudnutia tovaru spoločnosťou MAGISTRATO s.r.o. spočívalo v spochybnení jej subdodávateľa LASPOL s.r.o., ktorý bol nekontaktný a posledné daňové priznanie na DPH bolo ním podané za 3. štvrtrok 2012, čo podľa daňových orgánov spochybňuje samotnú existenciu i reálne dodanie fakturovaného tovaru.

33. Z uvedeného vyplýva, že správca dane aj žalovaný postavili svoje závery o nepriznaní práva na odpočet dane žalobcovi výlučne na tom, že ani na jednom článku obchodného reťazca nebola preukázaná reálna existencia tovaru ani jeho dodanie, teda na pochybnostiach na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca, na nekontaktnosti dodávateľa či subdodávateľov, čo v zmysle vyššie uvedeného nie je spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH. Správny súd sa stotožnil so žalobcom, že takéto spochybnenie existencie dodania tovaru je nedostatočné, pričom na pochybnosť o dodaní tovaru nepostačuje skutočnosť, že dodávateľia a subdodávateľia sú nekontaktní, alebo že nepredložili požadované doklady. Záver orgánov verejnej správy o spochybnení hmotnoprávných podmienok vo vzťahu k jednotlivým dodávateľom sa javí ako nedostatočný/predčasný. Správny súd preto prisvedčil žalobným námietkam ohľadom nedostatočných záverov správcu dane a žalovaného o spochybnení realizovaného obchodu žalobcu s jeho dodávateľmi Pet-print, s.r.o. a MAGISTRATO, s.r.o. Úlohou správcu dane bude znova vyhodnotiť vykonané dôkazy, prípadne doplniť dokazovanie, ak uzná za potrebné, a svoje závery riadne a zrozumiteľne odôvodniť, pričom prípadné spochybnenie práva na odpočet dane nemôže stáť primárne ani výlučne na pochybnostiach na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca, či na nekontaktnosti dodávateľa alebo subdodávateľov.

34. Ďalej daňové orgány spochybňovali dodanie tovaru žalobcom deklarovanému odberateľovi NORDINGWEST HUNGARY Kft. v podstate tým, že na základe odpovedí maďarského správcu dane bol nezastihnuteľný a na výzvy nereagoval, svedok A. B. - konateľ NORDINGWEST HUNGARY Kft. bol tiež nezastihnuteľný, vypočutí (7 maďarskí) prepravcovia sa vyjadrili, že neboli v obchodnom styku s uvedenou spoločnosťou a čestné vyhlásenia považovali za nevierohodné a nepreukázané. V napadnutom aj preskúmanom rozhodnutí uviedli, že správca dane nespochybnil skutočnosť, že žalobca uvedený tovar (slnečnicu) vlastnil a nejaký aj dodal do Maďarska, spochybnili iba skutočnosť, že tovar nebol dodaný spoločnosti NORDINGWEST HUNGARY Kft. uvedenej na faktúrach ako odberateľ. Tento záver správny súd hodnotí ako predčasný (s poukazom aj na závery z rozsudku NSS SR sp. zn. 4Sfk/45/2023 z 24.04.2024), keďže daňové orgány spochybňovali dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi v zásade tým, že deklarovaný odberateľ nadobudnutie tovaru nepreukázal, resp. bol nekontaktný. Správca dane sa nezameral na spochybnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie oslobodenia od DPH, resp. na spochybnenie CMR dokladov a iných dokladov, ktorými sťažovateľ tvrdil a preukazoval existenciu jednotlivých plnení. Preto je potrebné, aby správca dane svoje závery dostatočne odôvodnil a prípadne sa zameral aj na ďalšie dokazovanie, týkajúce sa napr. prepravy, a aby sa k jednotlivým vykonaným/predloženým dôkazom a návrhom na vykonanie dôkazov vyjadril a svoje závery náležite odôvodnil.

35. Ohľadom prerušenia daňovej kontroly správny súd z administratívneho spisu aj z obsahu napadnutých rozhodnutí zistil, že daňová kontrola začala dňa 19.03.2013, z dôvodu medzinárodných dožiadaní bola rozhodnutím správcu dane z 08.04.2013 prerušená od 15.04.2013 do obdržania požadovaných informácií, t. j. do 21.07.2015, do doručenia poslednej odpovede na medzinárodné dožiadanie správcu dane. Daňová kontrola bola ukončená dorúčením protokolu z 25.05.2016 dňa 14.06.2016. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola, spolu s jej prerušením trvala, tak ako uvádzal

žalovaný, od 19.03.2013 do 14.06.2016, t. j. celkom 1 183 dní. Prerušená bola od 15.04.2013 do 21.07.2015, t. j. na 826 dní, teda samotný výkon daňovej kontroly trval 357 dní. Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola bola ukončená v súlade s § 46 ods. 10 daňového poriadku, v lehote jedného roka. Súd je v zmysle vyššie uvedeného toho názoru, že lehota na výkon daňovej kontroly bola dodržaná v súlade s daňovým poriadkom a protokol z daňovej kontroly nemožno z tohto dôvodu považovať za nezákonný.

36. Čo sa týka súvisiacich žalobných námietok ohľadom neprimeranosti samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly a nerešpektovania maximálnych lehôt stanovených v smernici č. 2011/16/EÚ, zo spisového materiálu vyplýva, že správca dane zaslal prvú žiadosť o MVI dňa 22.03.2013, ktorou požadoval preveriť daňovým subjektom deklarované dodania tovaru pre maďarského odberateľa NORDINGWEST HUNGARY Kft, pričom dňa 18.10.2013 zaslal urgenciu k predmetnej žiadosti a dňa 16.12.2013 mu bola doručená odpoveď na žiadosť o MVI. Nakoľko odpoveď považoval správca dane za nepostačujúcu (resp. čiastočnú) pre vykonanie záveru v danej veci, dňa 03.03.2014 požiadal o došetrenie preverovaných skutočností. Včasnú nevybavenie MVI dožiadania maďarskou daňovou správou správca dane urgoval dňa 05.09.2014, potom dňa 10.12.2014 a opakovane dňa 27.05.2015. Dňa 21.07.2015 správca dane obdržal odpoveď na predmetné MVI dožiadanie. O výsledkoch medzinárodných dožiadaní bol daňový subjekt informovaný, a teda že preverovaná spoločnosť je pre maďarského správcu dane problematická - s maďarským správcou dane nespupracuje, je nezastihnuteľná, zásielky nepreberá a pod. Žalovaný tvrdil, že táto skutočnosť zásadným spôsobom ovplyvnila dĺžku trvania vybavenia žiadosti o MVI maďarskou daňovou správou, a že dané skutočnosti žiadnym spôsobom nemohol správca dane ovplyvniť. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudok SD EÚ vo veci HYDINA SK s.r.o. (C-186/20) z 30.09.2021, v zmysle ktorého bolo ustálené a je vnútroštátnou súdnou praxou akceptované, že prekročenie lehôt vyplývajúcich z čl. 10 nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 z 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (per analogiam ide o rovnakú situáciu v prípade lehôt stanovených v smernici č. 2011/16/EÚ) nemôže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce.

37. Relevantné sú v tejto súvislosti aj závery z rozsudku veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 19SVs/4/2023 z 27.03.2024, v zmysle ktorého pri hodnotení zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly a posudzovaní jej účinkov je potrebné vychádzať z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a obsah i procesná využiteľnosť odpovede na inak opodstatnene podanú žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nemá vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Správca dane v okolnostiach predmetného prípadu neprekročil maximálnu jednoročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, ktorá počas trvania prerušenia neplynula. Správca dane dožiadaný orgán pravidelne urgoval, pričom nemôže niesť zodpovednosť za včasnú/ skoršie nepredloženie požadovanej informácie od dožiadaného orgánu. V kontexte uvedeného správny súd nedal za pravdu žalobným námietkam o nerešpektovaní maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly, neúčelnosti a nedôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, neprimeranosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly, či v dôsledku týchto skutočností o nezákonne získanom protokole.

38. Čo sa týka žalobnej námietky o nevykonaní dôkazu - výsluchu svedka A. B. - konateľa NORDINGWEST HUNGARY Kft., v tomto prípade sa správny súd nestotožňuje s názorom žalobcu, že by daňové orgány pochybili v prípade vykonávania tohto návrhu dôkazu. Vychádzajúc z administratívneho spisu správca dane žiadal osobitne o vypočutie tejto osoby maďarskú daňovú správu, a to opakovane, pričom bola nezastihnuteľná a jej výsluch sa v tomto daňovom konaní nepodarilo uskutočniť. Za danej situácie nemajú daňové orgány ako navrhovaný dôkaz uskutočniť a urobili všetko, čo bolo v ich kompetenciách. Z rozumných dôvodov preto správca dane nahliadol do daňového spisu z inej daňovej kontroly, v ktorej bol uskutočnený výsluch uvedenej osoby, ktorého závery reflektoval v predmetnej veci a to aj v nadväznosti na žalobcom predložené ďalšie dôkazy, napríklad čestné prehlásenie a pod.

39. V súvislosti s prejednávanou vecou súd poukazuje na skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania za iné zdaňovacie obdobia, ktoré boli predmetom konania pred kasačným súdom, s ktorými sa tunajší súd stotožňuje, a ktoré je možné mutatis mutandis aplikovať aj predmetnú vec a to

rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/47/2023 zo dňa 24. apríla 2024, sp. zn. 4Sfk/46/2023 zo dňa 24. apríla 2024, sp. zn. 4Sfk/45/2023 zo dňa 24. apríla 2024, sp. zn. 2Sfk/32/2023 zo dňa 21. augusta 2024 a sp. zn. 2Sfk/30/2023 zo dňa 21. augusta 2024, 5Sfk/35/2023 zo dňa 29. októbra 2024 a pod., v ktorých považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa - žalobcu za dôvodnú a z obdobných dôvodov rozhodol o zrušení napadnutých rozhodnutí.

40. V zmysle uvedeného je napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím (z ktorého vo väčšine čerpalo), pre jeho nezrozumiteľne a nedostatočne odôvodnené závery, čím boli realizované obchody daňovými orgánmi spochybnené, a teda na základe čoho bolo nepriznanie práva na odpočet dane a nepriznanie práva na oslobodenie dane spochybnené, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť (mutatis mutandis je aplikovateľný rozsudok NSS SR sp. zn. 4Sfk/45/2023), a preto ich (obidve napadnuté rozhodnutia z dôvodu vhodnosti a hospodárnosti) správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalovaný bude mať za úlohu v ďalšom konaní posúdiť predmetnú vec v kontexte vyššie uvedeného, zároveň je potrebné, aby jeho závery boli súladné s pravidlami vyplývajúcimi z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie, ako aj z ustálenej judikatúry slovenských súdov, najmä NSS SR.

41. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP a v zmysle zásady úspechu v konaní úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu. O výške tejto náhrady bude rozhodnuté podľa § 175 ods. 2 SSP samostatným uznesením po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí.

42. Tento rozsudok prijal senát Správneho súdu v Bratislave pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia na Správny súd v Bratislave (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 145 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30.06.2023).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 SSP).

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania a osoba zúčastnená na konaní podľa § 41 ods. 2 SSP, ak bolo rozhodnuté v ich neprospech (§ 442 ods. 1 SSP). Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom v zmysle § 449 ods. 1 SSP. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, alebo b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP, alebo c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.