

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-5S/122/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200771  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 04. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Monika Hrašnová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1019200771.6

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Moniky Hrašnovej a členov senátu Mgr. Simony Kočišovej, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Barbory Vrbovej v právnej veci žalobcu: COOP Jednota Trenčín, spotrebné družstvo, Mierové námestie 19, Trenčín, IČO: 00 168 912, zastúpený: JUDr. Jozef Herbulák, advokát, Brnianska 1K, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100742482/2019 zo dňa 27.03.2019, takto

### rozhodol:

I. Súd žalobu **z a m i e t a**.

II. Žalovanému právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj len „správca dane“) rozhodnutím č. 102442400/2018 z 04.12.2018 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) žalobcovi vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 v sume 9 051,57 eur. Žalobca podal voči prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100742482/2019 z 27.03.2019 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že odvolanie zamietol a prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

2. Žalovaný poukázal na to, že daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca v zdaňovacom období júl 2012 porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“). Kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane za nákup tovaru - toaletného papiera na základe faktúry č. 20120010 zo dňa 03.04.2012 (int. č. 80123172) a č. 20120012 zo dňa 10.04.2012 (int. č. 80123173), ktoré vyhotovil tuzemský dodávateľ Alioth s.r.o., pričom tovar od Alioth s.r.o. mal žalobca následne dodávať do iného členského štátu pre odberateľa - Caracol s.r.o. (Česká republika), k čomu boli predložené odberateľské faktúry č. 528120004 a č. 528120005 s dátumom dodania tovaru 23.04.2012. Pri preverovaní nákupu tovaru od Alioth s.r.o. a jeho následného predaja do iného členského štátu správca dane ako dôkaz použil výsledky z daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobia apríl 2012, máj 2012, jún 2012 a august 2012. Pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia apríl až jún 2012 správca dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (ďalej ako „MVI“) preveroval skutočnosti súvisiace s dodávkami tovaru pre Caracol s.r.o. u prepravcov AG TRANSPORT a NOBRE & MARQUES TRANSPORTES.

3. Žalobca si odpočítal daň z dodávateľskej faktúry č. 20120010 zo dňa 03.04.2012, predmetom ktorej bol nákup tovaru od Alioth s.r.o., ktorý mal následne dodať s oslobodením od dane (§ 43 ods. 1 zákona o DPH) do iného členského štátu (Česká republika) odberateľovi Caracol s.r.o. na základe odberateľskej faktúry č. 528120004 s dátum dodania 23.04.2012. Predmetom fakturácie je toaletný papier a prepravu vykonala spoločnosť NOBRE & MARQUES TRANSPORTES (Portugalsko). K uvedenej preprave žalobca predložil medzinárodný nákladný list a správca dane na základe MVI zistil, že prepravca NOBRE & MARQUES TRANSPORTES prepravu uskutočnil, je vlastníkom použitých dopravných prostriedkov a tovar bol naložený 30.03.2012 v Portugalsku a vyložený 03.04.2012 na konkrétnej adrese v A. B. (Česká republika). Z uvedeného vyplynulo, že preprava tovaru nevedla cez územie Slovenska a tovar na Slovensku nebol ani vyložený.

4. Žalobca si ďalej odpočítal daň z dodávateľskej faktúry č. 20120012 zo dňa 10.04.2012, predmetom ktorej bol nákup tovaru od Alioth s.r.o., ktorý mal následne dodať s oslobodením od dane (§ 43 ods. 1 zákona o DPH) do iného členského štátu (Česká republika) odberateľovi Caracol s.r.o. na základe odberateľskej faktúry č. 528120004 s dátum dodania 23.04.2012. Predmetom fakturácie je toaletný papier a prepravu vykonala spoločnosť AG TRANSPORT, s.r.o. (Česká republika). K uvedenej preprave žalobca predložil medzinárodný nákladný list a správca dane na základe MVI zistil, že splnomocnený zástupca prepravcu p. C. uviedol, že k realizácii prepravy došlo dňa 10.4.2012, pričom išlo o prepravu z portugalského mesta D. E.. Nakládka prebehla štandardne, boli prebrané požadované počty kusov a následne sa tovar viezol na konkrétnu adresu do A. B. (Česká republika), kde ako príjemca tovaru bola uvedená firma ALIOTH Nitra, Slovensko. Ďalej p. C. uviedol konkrétnu adresu nakládky tovaru v Portugalsku. Trasu z miesta nakládky do miesta vykládky určil vodičovi dispečer spoločnosti AG TRANSPORT s.r.o. p. F.. Prepravu objednával p. G. zo spoločnosti ELUMA Trans s.r.o., pričom táto spoločnosť prepravu aj uhradila. K preprave bol vyhotovený jeden CMR doklad. Počas prepravy nedošlo k prekladaniu tovaru ani neboli počas cesty menené dopravné doklady. Majiteľom dopravného prostriedku použitého k preprave tovaru je spoločnosť AG TRANSPORT s.r.o. Z uvedeného vyplynulo, že preprava tovaru nevedla cez územie Slovenska a tovar na Slovensku nebol ani vyložený a dodávateľ Alioth s.r.o. v zmysle ustanovení zákona o DPH tovar v tuzemsku nenadobudol.

5. Správca dane uviedol, že dodávky tovaru od tuzemského dodávateľa Alioth s.r.o. neboli predmetom dane v tuzemsku (t. j. neboli predmetom dane na Slovensku) v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a tak tuzemskému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a v dôsledku toho žalobca nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Správca dane spochybnil uskutočnenie reálneho dodania tovaru.

6. K odvolacej námietke nesprávneho posúdenia veci po hmotnoprávnej a logickej stránke žalovaný poukázal na to, že správca dane uvádzal konkrétne dôkazy a vykonal konkrétne zisťovania ohľadom prepravy tovaru do iného členského štátu. Preverovania boli zamerané na skutočnosť, či obchody, nákup a predaj tovaru prebiehali tak, ako boli zo strany žalobcu deklarovane a či boli zo strany žalobcu splnené podmienky zákona o DPH pre oslobodenie pri dodaní tovaru do iného členského štátu v zmysle § 43 zákona o DPH pre odberateľa Caracol s.r.o. a taktiež pre preukázanie splnenia podmienok odpočítania dane v zmysle § 49 a 51 zákona o DPH od dodávateľa Alioth s.r.o.

7. Ďalej konštatoval, že neočakával od žalobcu predloženie dôkazov, ktorými nemôže spoločnosť disponovať, ale očakával predloženie dôkazov, ktoré v zmysle zákona o DPH preukážu, že obchody, nákup a dodanie tovaru prebiehali tak, ako ich žalobca deklaroval. K tomu uviedol, že splnomocnený zástupca nepredložil vo vyrubovacom konaní správcovi dane žiadne nové dôkazy. Dôkazy v podobe vystavených faktúr pre odberateľa Caracol s.r.o. so všetkými dôkazmi, ktoré požaduje príslušný zákon č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty nie sú nové dôkazy, ktoré by vyvrátili zistenia správcu dane. Uvedené doklady boli správcovi dane predložené už počas kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012, tak ako aj doklad - medzinárodný nákladný list, ktorý splnomocnený zástupca uvádza vo svojom odvolaní ako dôkaz s ktorým sa správca dane nevysporiadal. V nadväznosti na uvedené konštatoval, že medzinárodný nákladný list bol prílohou odberateľskej faktúry a bol zaslaný na preverenie prepravy dodávok tovaru vykonaných prepravcom NOBRE & MARQUES TRANSPORTES (Portugalsko) pre odberateľa Caracol s.r.o. v žiadosti o MVI. Z odpovede na túto MVI vyplynulo, že NOBRE & MARQUES TRANSPORTES prepravu uskutočnil, je vlastníkom použitých dopravných prostriedkov a tovar bol naložený 30.03.2012 v Portugalsku a vyložený 03.04.2012 v Českej republike.

8. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane nespochybnil vnútorné kontrolné mechanizmy a procesy, ani skladovú evidenciu žalobcu pri nákupe a predaji tovaru, ale predložil dôkazy spochybňujúce prepravu, resp. v tejto súvislosti priamo dodanie tovaru. Žalovaný poukázal na vyjadrenie H. I. (predseda predstavenstva žalobcu), ktorý uviedol, že dopravu vo všetkých prípadoch zabezpečoval dodávateľ Alioth s.r.o. Tovar bol prijatý príjemkou na sklad a v prípade, ak bol predávaný spoločnosti Caracol s.r.o. bola vystavená výdajka a dodací list pre odberateľa, ktorý prevzatie tovaru potvrdil, a na základe toho bola vystavená faktúra. Prepravu na základe ústnej dohody so spoločnosťou Alioth s.r.o. objednávala spoločnosť Alioth s.r.o. Keďže žalobca neobjednával dopravu, nevie, kto znášal náklady za prepravu ani komu bola fakturovaná, ani kto ju platil, predpokladá však, že spoločnosť Alioth s.r.o. Žalobca neurčoval prepravnú trasu, len miesto dodania od žalobcu do spoločnosti Caracol s.r.o., kde tovar nakladala spoločnosť Alioth s.r.o., nevie. Tovar bol v sklade žalobcu fyzicky skontrolovaný, bola vystavená príjemka do skladu, následne bola vystavená výdajka a dodací list na odberateľa. Tovar bol dodaný odberateľovi do jeho skladu v Českej republike, kde bolo potvrdené prevzatie tovaru aj na dodacom liste. Aj v prípade, kedy tovar bol vyložený v sklade žalobcu a nebol v ten istý deň dodaný odberateľovi, vždy zabezpečoval dopravu do firmy Caracol s.r.o. pán J.. Tovar bol naložený na vozidlo v sklade žalobcu a bol dodaný odberateľovi. Tovar nebol prebalený, zostal v nezmenenom stave, ale bol fyzicky skontrolovaný, čo sa týka množstva, až potom bol potvrdený dodací list dodávateľovi. Prišiel naložený kamión s tovarom, tovar priviezol šofér do skladu žalobcu, kde bol tovar skontrolovaný.

9. Žalovaný s poukazom na to, že žalobca neurčoval prepravnú trasu, nevedel uviesť, kto znášal náklady na prepravu, určil len miesto vykládky a s poukazom na odpoveď MVI, z ktorej vyplynulo, že tovar bol prepravený z Portugalska do Českej republiky a miesto nakládky bolo teda v Portugalsku a miesto vykládky v Českej republike, konštatoval, že mal za preukázané, že tovar bol prepravený z Portugalska (kde bol naložený) do Českej republiky (kde bol vyložený) a uvedená prepravná trasa neprechádza cez územie Slovenskej republiky. Zároveň bolo prostredníctvom MVI zistené, že tovar nebol počas prepravy prekladaný, ani neboli menené prepravné doklady. Žalovaný poukázal aj na to, že dopravu podľa vyjadrenia žalobcu vždy zabezpečoval p. J., ktorý bol konateľom spoločnosti Alioth s.r.o., ako aj konateľom spoločnosti Caracol s.r.o. Zároveň žalovaný konštatoval, že aj samotný priebeh nákupu a predaja tovaru sa nejaví ako štandardný obchod, keďže prebiehal nasledovným spôsobom: spoločnosť Alioth s.r.o. (SK) zastúpená konateľom pánom J. predáva tovar žalobcovi (SK) a ten následne predáva tovar spoločnosti Caracol s.r.o. (ČR), kde je tiež konateľom pán J.. Zistený skutkový stav v priebehu preverovania podľa žalovaného poukazuje na to, že žalobca bol súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo uplatniť si neoprávnene odpočítanie dane.

10. Žalovaný uviedol, že podľa informácií uvedených v MVI český správca dane vykonal ústne pojednávanie, a nie výsluch svedka, a preto nesúhlasil s námietkou žalobcu, že mu bolo odopreté právo upravené v § 45 ods. 1 písm. c) daňového poriadku. Ďalej poukázal na to, že splnomocnenému zástupcovi žalobcu bola dňa 19.12.2017 doručená Výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 102570100/2017 zo dňa 13.12.2017 (ďalej aj len „Výzva“) a protokol č. 102567782/2017 z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2012 (ďalej aj len „Protokol“). Vo Výzve správca dane uviedol: „Písomne vyjadrenie k protokolu, označenie dôkazov preukazujúcich Vaše tvrdenia, ktoré ste nemohli predložiť v priebehu daňovej kontroly a listinné dôkazy môžete predložiť najneskôr do 30 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.“ V súvislosti s doručením vyššie uvádzaných dokumentov (Výzva a Protokol) žalobca nevyužil ust. § 46 ods. 8 daňového poriadku a vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole nepodal.

11. K namietanej lehote na vyrubenie dane žalovaný uviedol, že v zmysle § 69 ods. 1 daňového poriadku právo vyrubiť daň v prípade kontrolovaného zdaňovacieho obdobia júl 2012 bola do 31.12.2017. V zmysle § 69 ods. 2 daňového poriadku bol zo strany správcu dane pred uplynutím tejto lehoty dňa 19.12.2017 vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane. V zmysle § 69 ods. 3 sa za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane považuje aj doručenie protokolu z daňovej kontroly. Protokol bol doručený dňa 19.12.2017. Na základe uvedených skutočností správca dane uvádza, že zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná a zároveň začali plynúť lehoty podľa § 69 ods. 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt úkonom smerujúcim na vyrubenie dane (doručením Protokolu) vyrozumený.

12. Ďalej žalovaný poukázal na § 46 ods. 8 daňového poriadku a na to, že žalobca napriek doručeniu Výzvy a Protokolu nevyužil citované ustanovenie a vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole

nepodal. Správca dane o tejto skutočnosti spísal úradný záznam 102422759/2018 zo dňa 03.12.2018. Následne správca dane dňa 04.12.2018 vydal prvostupňové rozhodnutie. V prvostupňovom rozhodnutí správca dane vyruboval daň za zdaňovacie obdobie júl 2012, ktorú bol v zmysle § 69 ods. 1 daňového poriadku oprávnený vyrubiť do konca roka 2017. Keďže pred uplynutím lehoty bol zo strany správcu dane vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (doručený protokol o daňovej kontrole 19.12.2017), plynie päť ročná lehota od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzoomený. Daňový subjekt bol o tomto úkone vyzoomený 19.12.2017, t.j. doručením protokolu podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku, a preto ďalšia päť ročná lehota uplynie 31.12.2022. Žalovaný k tomu uviedol, že zákonnú lehotu na výkon daňovej kontroly podľa § 46 daňového poriadku nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 65 ods. 1 až 3 daňového poriadku. Lehoty uvedené v § 65 ods. 1 až 3 daňového poriadku sa nepovažujú za lehoty zákonné, ale za lehoty procesné, ktorých nedodržanie nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia.

13. K dôkaznému bremenu žalovaný uviedol, že hodnotenie dôkazov neznamená mechanické preberanie informácií, či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených ako faktov. Pri dôkaznej povinnosti daňového subjektu to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení, nemusel tieto uznať ako relevantné, ak kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal. Žalobca je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady preto, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinnosti v zmysle daňových zákonov. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Správca dane dospel na základe kontrolných zistení, ktoré posúdil v ich vzájomných súvislostiach k názoru, že obchodné transakcie (dodanie tovaru) za zdaňovacie obdobie júl 2012 sa neuskutočnili tak, ako boli deklarované zúčastnenými platiteľmi.

14. Žalovaný konštatoval, že napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených zákonom o DPH, účel tohto zákona nebol dodržaný a situácia umožňujúca vznik uplatnenia práva na odpočítanie dane bola čisto umelá. Vykonané dokazovanie preukázalo, že vecné plnenie z predložených faktúr nenastalo, predložené dôkazy sa ukázali ako nedôveryhodné, vystavené bez reálneho podkladu. Deklarované dodania tovarov v zmysle predložených dodávateľských faktúr sa ukázali len ako formálne, pričom k vecnému plneniu nedošlo.

## II. Žaloba

15. Žalobca sa v podanej žalobe domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného a jeho zrušenia z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a f) zákona č.162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

16. Namietal nesprávny výklad § 69 ods. 2 daňového poriadku správcou dane. Poukázal na to, že správca dane vykonával daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie júl 2012, teda lehota na zánik práva vyrubiť daň v zmysle § 69 ods. 1 daňového poriadku uplynula dňa 31.12.2017. Spochybnil konštatovanie správcu dane, ktorý v rozhodnutí odkázal na § 69 ods. 2 daňového poriadku a na doručenie protokolu z daňovej kontroly č. 102567782/2017, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 19.12.2017. Na základe uvedeného žalovaný konštatoval dodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, pretože podľa neho začali plynúť lehoty podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku znovu od konca roka 2017. Tento výklad považuje žalobca za nesprávny, pretože podľa jeho názoru § 69 ods. 2 daňového poriadku možno aplikovať v prípade daňovej kontroly tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná daňová kontrola v zmysle § 44 ods. 4 daňového poriadku. Za nesprávne považuje tvrdenie žalovaného, že doručením protokolu z daňovej kontroly žalobcovi tesne pred uplynutím 5 ročnej lehoty na vyrubenie dane v zmysle § 69 ods. 1 daňového poriadku sa automaticky predlžuje lehota na vyrubenie dane o ďalších 5 rokov. Uvedené je podľa jeho názoru v rozpore s § 3 ods. 2 daňového poriadku, pričom zámerom zákonodarcu bolo pretrhnutie prekluzívnej lehoty definovať len pre účely § 44 ods. 4 daňového poriadku. Namietal, že správca dane mal postupovať striktnie len podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku a uplatniť preklúziu práva vyrubiť daň. V tejto súvislosti namietal aj odôvodnenie správcu dane, že dňa 13.12.2017 bol vyhotovený protokol, ktorý bol so žalobcom prerokovaný 19.12.2017, kedy mu bol i doručený a toto doručenie protokolu sa v zmysle § 69 ods. 3 daňového poriadku považuje za úkon

smerujúci na vyrubenie dane, v dôsledku čoho začala od 01.01.2018 plynúť odznova päťročná lehota na vyrubenie dane, ktorá uplynie podľa správcu dane dňa 31.12.2022. K tomu uviedol, že bola opomenutá skutočnosť, že po doručení protokolu (19.12.2017) začala plynúť lehota na vyrubenie dane podľa § 69 ods. 2 daňového poriadku. Už len formálna existencia doručenia protokolu dňa 19.12.2017, ako úkonu smerujúceho na vyrubenie dane, sama osebe nie je spôsobilá naplniť kritériá na nové plynutie lehoty na vyrubenie dane od 1.1.2018 na obdobie ďalších 5 rokov. K tomu poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf 5/2012 z 26.06.2012.

17. Ďalej namietal nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia správcou dane s poukazom na § 68 ods. 2 písm. c) daňového poriadku, podľa ktorého správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak sa daňový subjekt nevyjadri k protokolu v lehote určenej správcou dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam. Podľa žalobcu správca dane postupoval v rozpore s cit. ustanovením, keď spísal úradný záznam o tom, že sa žalobca nevyjadril k protokolu až dňa 03.12.2018, teda 309 dní od poslednej možnej lehoty, od ktorej mu ukladá daňový poriadok povinnosť vydať rozhodnutie a zároveň nevydal rozhodnutie v 15 dňovej lehote od uplynutia poskytnutej lehoty na vyjadrenie k protokolu, pričom lehotu vo výzve stanovil do 30 dní od doručenia výzvy (výzva bola žalobcovi doručená dňa 19.12.2017). Je teda zrejmé, že lehota na vyjadrenie žalobcu k protokolu márne uplynula dňom 18.01.2018, pričom správca dane mal v zmysle vyššie uvedených ustanovení daňového poriadku vydať v lehote 15 dní rozhodnutie, teda v lehote do 02.02.2018. Napriek uvedenému vydal správca dane rozhodnutie až dňa 04.12.2018. V tejto súvislosti namietal konštatovanie žalovaného, ktorý v napadnutom rozhodnutí uviedol bez akéhokoľvek zdôvodnenia, že lehoty na vydanie rozhodnutia uvedené v daňovom poriadku sú len procesné, správcu dane nezaväzujú a ich nedodržanie nemá za následok nezákonnosť rozhodnutia. Taktiež namietal, že pokiaľ žalovaný konštatoval, že lehoty na rozhodnutie podľa § 65 ods. 1 až 3 daňového poriadku nemožno stotožňovať s lehotami podľa § 46 daňového poriadku, uvedené je v rozpore s rozhodnutím Najvyššieho súdu sp. zn. 8 Szd 1/2012.

18. Žalobca namietal aj nezákonne vykonaný dôkaz správcou dane, kedy správca dane získal dôkazy na základe žiadosti o MVI, kedy dožiadaný zahraničný správca dane vykonával výsluch svedka, pričom žalobcovi bolo odopreté právo klásť svedkom otázky tak, ako to upravuje § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Vzhľadom na to, že v rámci MVI vykonal príslušný správca dane v Českej republike výsluch svedka, pričom svedok odpovedal na otázky správcu dane, ktoré sa týkali žalobcu, mal žalobca v zmysle § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku právo byť prítomný pri uvedenom výsluchu a klásť svedkovi otázky, aby odstránil nezrovnalosti z výpovede. Toto však žalobcovi umožnené zo strany správcu dane nebolo, čím boli porušené práva žalobcu a postup žalovaného možno označiť za nezákonný.

19. Žalobca ďalej namietal, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly nevyslovil pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, zároveň neoznámil tieto pochybnosti žalobcovi a ani ho nevyzval, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. K tomu uviedol, že správca dane svoje pochybnosti opieral najmä o skutočnosti zistené ohľadom nezrovnalostí na strane dodávateľa žalobcu a služieb zabezpečovaných dodávateľom, resp. odberateľom žalobcu. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú je treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno podsunúť pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Od žalobcu nemožno totiž očakávať predloženie dôkazov, ktorými nemôže disponovať, a už vôbec nemožno očakávať od žalobcu, že odhadne, čo treba ako dôkaz predložiť, aby odstránil pochybnosti správcu dane o hodnovernosti dokladu. Takýmto postupom správcu dane bolo podľa žalobcu porušené § 46 ods. 5 daňového poriadku. Správca dane vykonal zisťovanie, pričom poukazyval na to, že o priebehu jeho zisťovania bol žalobca priebežne informovaný, avšak správca dane žalobcu neinformoval o tom, že na základe svojich zistení považuje tvrdenia žalobcu za nepreukázané, čím mu vlastne zabránil predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy k svojim tvrdeniam, pretože žalobca nemal dôvod domnievať sa, že jeho tvrdenia sú nepreukázané.

20. Žalobca považoval za nedostatočné taktiež zistenie skutkového stavu, kedy namietal, že si splnil svoje povinnosti v rámci daňovej kontroly a predložil všetky dôkazy. Účelové ignorovanie týchto faktov zo strany zamestnancov vykonávajúcich daňovú kontrolu má za následok porušenie zásady voľného hodnotenia dôkazov. Súčasne namietal nesprávne rozloženie dôkazného bremena. V tejto súvislosti

uviedol, že správca dane právne závery o tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno založil výlučne len na zisteniach, na ktorých vyvrátenie žalobca nemá a ani nemôže mať vplyv, resp. možnosť predložiť dôkazy. Nedostatky v týchto tvrdeniach nie je možné považovať za nespĺnenie dôkaznej povinnosti žalobcu. V danom prípade správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. K tomu poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 z 28. 11. 2012. Ďalej namietal, že podľa žalovaného bol žalobca súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo uplatniť si neoprávnené odpočítanie dane, čo však žalovaný konštatoval bez uvedenia akýchkoľvek dôkazov. K tomu poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 Kittel a C-440/04 Recolta Recycling SPRI. Ďalej namietal, že správca dane dával na ľarchu žalobcovi také skutočnosti, ktoré žalobca ako odberateľ nemohol ovplyvniť. Je štandardným postupom, že jednotlivé odberateľsko-dodávateľské vzťahy sa neriešia len na úrovni konateľov, ale do uvedených vzťahov vstupujú aj zástupcovia jednotlivých spoločností, ktorým vo veľa prípadoch sú zamestnanci jednotlivých spoločností.

21. Namietal záver správcu dane, ktorý podľa žalobcu len na základe MVI prijal záver, že tovar prepravovaný z iného členského štátu neprešiel územím Slovenskej republiky a z tohto dôvodu predmetné dodávky tovaru od tuzemského dodávateľa Alioth s.r.o. neboli predmetom dane v tuzemsku a tak tuzemskému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. K tomu uviedol, že správca dane sa nevysporiadal s dôkazom predloženým v podobe medzinárodného nákladného listu č. 9540. Ďalej poukázal na to, že K. J. (bývalý konateľ spoločnosti Alioth, s.r.o.) k spolupráci so žalobcom uviedol, že tovar sa vždy objednával pre žalobcu v zahraničí podľa dohodnutého množstva a objemu. Dopravu zabezpečovali špedičné spoločnosti. Kamión prišiel do COOP Jednota Nové Mesto nad Váhom V.O.S. - veľkosklad, kde bol vždy svedok prítomný, následne sa vystavil dodací list, od kamionistu bol prebratý dodací list, CMR. Tovar bol skontrolovaný povereným pracovníkom, skladník vystavil dodací list, ten odovzdal vodičovi kamiónu, ktorý následne pokračoval do ČR. Pri vykládke v ČR bol svedok prítomný, potvrdil dodací list, ktorý následne odovzdal žalobcovi, ktorý vystavil faktúru. Rovnako svedok I. J. (bývalý zamestnanec žalobcu, skladník) potvrdil obchodnú spoluprácu popísanú vyššie, pričom uviedol, že v žiadnom prípade nemohol byť vystavený dodací list a faktúra na tovar, ktorý by v sklade nebol skontrolovaný zamestnancom žalobcu. Obchodnú spoluprácu potvrdil aj svedok L.. Podľa žalobcu preto uniesol dôkazné bremeno.

### III.

#### Vyjadrenie žalovaného

22. Vo vyjadrení k žalobe sa žalovaný v zásade pridržiaval svojej predchádzajúcej argumentácii, uvedenej v napadnutom rozhodnutí, vzhľadom na skutočnosť, že žalobné námietky sú svojím spôsobom v zásade totožné s odvolacími námietkami, ku ktorým žalovaný zaujal stanovisko v napadnutom rozhodnutí.

23. K žalobným námietkam týkajúcim sa primárne preklúzie lehoty na vyrubenie dane žalovaný poukázal na svoju predchádzajúcu argumentáciu k lehotám a skutkové okolnosti, ktoré popísal už v napadnutom rozhodnutí. K tomu ďalej uviedol, že správca dane vyruboval daň za zdaňovacie obdobie júl 2012, pričom túto daň bol podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku oprávnený vyrubiť do konca roka 2017. Keďže pred uplynutím lehoty bol zo strany správcu dane vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (doručený protokol o daňovej kontrole 19.12.2017), plynie päť ročná lehota od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumiený. Daňový subjekt bol o tomto úkone vyrozumiený 19.12.2017, t.j. doručením protokolu podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku, a preto ďalšia päť ročná lehota uplynie 31.12.2022. Opätovne uviedol, že zákonnú lehotu na výkon daňovej kontroly podľa § 46 daňového poriadku nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 65 ods. 1 až 3 daňového poriadku, keďže ide o procesné lehoty, ktorých nedodržanie nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia. K tvrdeniu, že 15 dňová lehota na vydanie rozhodnutia po daňovej kontrole je poriadková a jej nedodržanie nemá za následok nezákonnosť rozhodnutia správcu dane, žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3 Sžf/23/2016 z 18.10.2017.

24. Žalovaný ďalej zdôraznil, že podľa informácií uvedených v MVI český správca dane vykonal ústne pojednávanie, a nie výsluch svedka, preto žalobcovi nebolo odopreté právo upravené v § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Ďalej k tomu uviedol, že ani nie je možné, aby slovenský správca dane zabezpečil účasť daňového subjektu na ústnom pojednávaní mimo územia SR a túto skutočnosť

mu neukladá ani daňový poriadok. Podľa žalovaného si navyše žalobca svoje práva mohol uplatniť vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly, čo však nevyužil. Žalovaný s poukazom na zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102480965/2017 z 29.11.2017 uviedol, že oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole, uviedol ku faktúram konkrétne zisťovania u jednotlivých prepravcov, ktorí zabezpečovali prepravu tovaru, na základe ktorých správca dane predložil dôkazy, že obchody neprebíhali tak, ako boli deklarované daňovým subjektom. Žalovaný uviedol, že žalobca mal dostatok časového priestoru k predkladaniu dôkazov a vyjadrení k preukázaniu svojich tvrdení a ak by sa aktívne staral o svoje práva a povinnosti, nedošlo by z jeho strany ku skutočnostiam, ktoré teraz napáda v žalobe (vyjadrenie k protokolu z kontroly).

25. Žalovaný opätovne poukázal na skutkové zistenia a konštatoval, že na základe zistení u prepravcov tovaru, že tovar bol naložený v Portugalsku a vyložený v Českej republike, bolo konštatované, že preprava tovaru neviedla cez územie Slovenska a tovar na Slovensku nebol ani vyložený a dodávateľ Alioth s.r.o. v zmysle ustanovení zákona o DPH v tuzemsku nenadobudol. Predmetné dodávky tovaru od tuzemského dodávateľa Alioth s.r.o. neboli predmetom dane v tuzemsku (t. j. neboli predmetom dane na Slovensku) v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a tak tuzemskému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a tým žalobca nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Žalovaný ďalej uviedol, že všetky zistenia boli správcou dane získané na základe zákonne získaných dôkazov uvedených v napadnutom rozhodnutí ako aj v Protokole. Správca dane preveroval predložené doklady a tvrdenia žalobcu a jeho dodávateľa vzhľadom na skutočnosti, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal teda len z dokladov, ktoré predložil daňový subjekt, ale vykonal k tomuto účelu dokazovanie. Dôkazné bremeno bolo v tomto prípade už prenesené na strane žalobcu, pretože správca dane splnil svoje dôkazné bremeno, keďže preukázal svojou verifikáciou v rámci jednotlivých skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, jeho dodávateľa a subdodávateľov. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený (viď napr. Uznesenie Ústavného súdu SR III. ÚS 401/09-17 a Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011). V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že správca dane postupoval tiež v súlade s Uznesením Ústavného súdu SR III. ÚS 401/09-17, preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, preto možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záverov uvedených v prvostupňovom rozhodnutí.

26. Žalovaný ďalej konštatoval, že samotná existencia faktúry, ak nie je podložená reálnym dodaním tovaru, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Uskutočnenie dodania tovaru, vznik daňovej povinnosti a následne právo odpočítať daň nie je možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou dodávateľskou faktúrou), ale aj po obsahovej (reálnym preukázaním dodania tovaru). Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré preukazuje plateľ. Podľa § 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet dane. Právo na odpočítanie dane vzniká v ten istý deň ako vzniká daňová povinnosť (§ 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty).

27. V prejednávanej veci však bola vystavená len faktúra, ale na jej základe nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti. Žalovaný konštatoval, že správca dane postupoval v súlade s § 3, § 24 a § 63 daňového poriadku, keď na základe zhodnotenia všetkých dôkazov, ktoré zaobstaral v súlade s § 24 cit. zákona dospel k záveru o nedodržaní podmienok na uplatnenie nároku odpočítania dane v zmysle zákona o DPH.

#### IV.

##### Replika žalobcu

28. Žalobca reagoval na vyjadrenie žalovaného replikou, v ktorej zotrval na argumentácii a dôvodoch už uvedených v podanej žalobe.

## V.

### Relevantná právna úprava

29. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevoze 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.

30. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

## VI.

### Konanie na Správnom súde v Bratislave

31. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 151/2022 Z. z.“), začal s účinnosťou od 1. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave, na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre vo veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení neskorších predpisov náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená do senátu 1S správneho súdu. Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. BA-5S/122/2019.

## VII.

### Pojednávanie

32. Správny súd ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 SSP na prejednanie veci nariadil pojednávanie dňa 29.04.2025, vzhľadom na skutočnosť, že o nariadenie pojednávania požiadal žalobca v žalobe. Pojednávania sa zúčastnil právny zástupca žalobcu a poverený zástupca žalovaného.

33. Právny zástupca žalobcu na pojednávaní zotrval na dôvodoch žaloby a navrhol, aby súd zrušil napadnuté rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Poverený zástupca žalovaného taktiež zotrval na svojich predchádzajúcich vyjadreniach a navrhol žalobcu zamietnuť.

## VIII.

### Právne posúdenie

34. Úlohou správneho súdu bolo v medziach žalobných bodov posúdiť zákonnosť napadnutého rozhodnutia, potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 v sume 9 051,57 eur.

35. Správny súd ako nedôvodnú vyhodnotil námietku žalobcu, ktorou namietal nesprávny výklad, resp. aplikáciu § 69 ods. 2 daňového poriadku s odôvodnením, že doručením protokolu tesne pred uplynutím 5 ročnej lehoty na vyrubenie dane v zmysle § 69 ods. 1 daňového poriadku sa automaticky nepredlžuje lehota na vyrubenie dane v zmysle § 69 ods. 2 daňového poriadku a že zámerom zákonodarcu bolo pretrhnutie prekluzívnej lehoty podľa § 69 ods. 2 daňového poriadku definovať len pre účely § 44 ods. 4 daňového poriadku. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že žalobcom tvrdený úmysel zákonodarcu, pretrhnúť prekluzívnu lehodu len vo vzťahu k daňovej kontrole podľa § 44 ods. 4 daňového poriadku, nevyplýva ani z dôvodovej správy a už vôbec nie z normatívneho textu. Naopak, z § 69 ods. 2 daňového poriadku vyplýva, že ak počas plynutia „základnej“ 5-ročnej prekluzívnej lehoty podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku (t. j. pred jej uplynutím) dôjde k vykonaniu úkonu smerujúceho na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných hmotnoprávných daňových

predpisov, plynie prekluzívna 5-ročná lehota podľa odseku 1 znovu od konca roku, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzoomený. Z uvedeného teda vyplýva, že posledným dňom roku, v ktorom bol daňový subjekt o úkone smerujúcom na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných hmotnoprávnych daňových predpisov vyzoomený, začne plynúť „nová“ 5-ročná prekluzívna lehota. Keďže za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje doručenie: i) protokolu z daňovej kontroly, ii) protokolu o určení dane podľa pomôcok, tak pod „vyzoomením“ možno rozumieť práve uvedené doručenie protokolov. Z tohto odseku vyplýva aj maximálna prekluzívna lehota pre zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane, alebo pre zánik práva uplatniť nárok na sumu podľa hmotnoprávnych daňových predpisov. K zániku uvedených práv dochádza v zmysle § 69 ods. 2 najneskôr v 10-ročnej prekluzívnej lehote od konca roka, keď nastala rozhodná skutočnosť pre plynutie prekluzívnej lehoty, t. j. od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

36. Aplikujúc uvedené na prejednávanú vec možno konštatovať, že podmienky plynutia „novej“ 5-ročnej prekluzívnej lehoty boli zachované, pretože rozhodujúca skutočnosť nastala (povinnosť podať daňové priznanie vznikla) v priebehu roka 2012, teda „základná“ prekluzívna lehota podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku by uplynula 31.12.2017. Dňa 19.12.2017 bol žalobca ako daňový subjekt vyzoomený o úkone smerujúcom na vyrubenie dane v podobe doručenia protokolu, t. j. v rámci plynutia „základnej“ prekluzívnej lehoty bol vykonaný úkon smerujúci k vyrubeniu dane podľa § 69 ods. 3 písm. a) daňového poriadku. Táto skutočnosť (t.j. doručenie protokolu pre uplynutím „základnej“ prekluzívnej lehoty) predstavuje splnenie podmienky pre začiatok plynutia „novej“ 5-ročnej prekluzívnej lehoty podľa § 69 ods. 2 daňového poriadku. Uvedená „nová“ prekluzívna lehota v prejednáwanej veci začala plynúť znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt vyzoomený o úkone smerujúcom k vyrubeniu dane (doručenie protokolu dňa 19.12.2017), a preto „nová“ prekluzívna lehota by mala uplynúť až k 31.12.2022, čo súčasne korešponduje taktiež „maximálnej“ zákonom ustanovenej 10-ročnej prekluzívnej lehote v zmysle už cit. § 69 ods. 2 daňového poriadku. Žalobca na podporu svojej argumentácie poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf 5/2012 z 26.06.2012, ktorý však nie je aplikovateľný na prejednávanú vec, pretože v tejto veci vedenej pod sp.zn. 4Sžf 5/2012 bol podľa zistení vtedajšieho odvolacieho súdu vyhotovený a s daňovým subjektom prerokovaný protokol a na jeho základe bolo následne vyrubovacie konanie ukončené právoplatným rozhodnutím (platobným výmerom) a žiadne ďalšie konanie v lehote 5-tich rokov od konca roka, v ktorom vznikla daňová povinnosť nezačalo a nezačala ani žiadna iná daňová kontrola, preto nebol dôvod, aby bol ten istý protokol súčasne považovaný aj za úkon smerujúci na vyrubenie dane kedykoľvek aj v budúcnosti. Ide teda o skutkovo odlišnú situáciu.

37. Pokiaľ žalobca namietal nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia správcou dane s poukazom na § 68 ods. 2 písm. c) daňového poriadku, keď správca dane spísal úradný záznam o tom, že sa žalobca nevyjadril k protokolu až dňa 03.12.2018, teda 309 dní od poslednej možnej lehoty, od ktorej mu ukladá daňový poriadok povinnosť vydať rozhodnutie a zároveň nevydal rozhodnutie v 15 dňovej lehote od uplynutia poskytnutej lehoty na vyjadrenie k protokolu, správny súd konštatuje, že uvedené možno považovať za porušenie procesnej lehoty ustanovenej na vydanie rozhodnutia správcu dane, avšak za skutkových okolností, o aké ide v prejednáwanej veci, toto porušenie nedosahuje takej intenzity, aby samo osebe spôsobovalo nezákonnosť rozhodnutia. V zmysle § 68 ods. 2 písm. c) daňového poriadku správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak sa daňový subjekt nevyjadrí k protokolu v lehote určenej správcou dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam. Správca dane si cit. ustanovenie vyložil takým spôsobom, že lehota 15 dní na vydanie rozhodnutia má plynúť od spísania predmetného úradného záznamu, čo je však výklad neprímerane extenzívny a v konečnom dôsledku odporujúci základným zásadám správy daní v zmysle § 3 ods. 2 daňového poriadku, ktoré ukladajú správcovi dane konať o.i. bez zbytočných prietahov. Akceptovaním predmetného výkladu by totiž bolo možné zo strany správcu dane neprímeraným spôsobom si odkladať začiatok plynutia zákonom predpokladanej lehoty 15 dní (§ 68 ods. 2 daňového poriadku). V prípade lehoty podľa § 68 ods. 2 písm. c) daňového poriadku ide z hľadiska jej povahy o procesnú lehotu, pretože síce určuje správcovi dane, dokedy má vydať rozhodnutie, avšak z jej normatívneho vymedzenia nevyplýva, že by s jej nedodržaním zákonodarca spájal neplatnosť, či nezákonnosť rozhodnutia, príp. zánik určitého práva, ako tomu spravidla býva pri lehotách hmotnoprávnych.

38. Ako už správny súd naznačil vyššie, porušenie, resp. nedodržanie procesnej lehoty za daných skutkových okolností nemá ešte samo osebe za následok nezákonnosť rozhodnutia. Iná situácia by nastala v prípade, pokiaľ by nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia bolo spojené alebo malo za následok napr. porušenie § 69 ods. 1 resp. 2 daňového poriadku – t.j. prekročenie prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane. Keďže podľa § 68 ods. 4 písm. a) daňového poriadku ide o daň vyrubenú rozhodnutím, tak jednoznačne by bolo problematické, pokiaľ by správca dane prekročil lehotu na vydanie rozhodnutia až do takej miery, že by rozhodnutie vydal (a teda daň vyrubil) až po uplynutí prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane podľa § 69 ods. 1 resp. 2 daňového poriadku. V takom prípade by námietka nedodržania procesnej lehoty pre vydanie rozhodnutia podľa § 68 ods. 2 písm. c) daňového poriadku bola opodstatnená, pretože toto porušenie by vo výsledku (nedodržanie prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane) dosahovalo takej intenzity, že by malo za následok nezákonnosť rozhodnutia. V prejednávanej veci však k takejto situácii nedošlo. V tejto súvislosti je potrebné taktiež poznamenať, že zo spisu nevyplývalo, že by žalobca v období od márneho uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu až po vydanie rozhodnutia inicioval akékoľvek právne kroky smerom k preskúmaniu zákonnosti postupu správcu dane vo vzťahu k primeranosti dĺžky jeho trvania (sťažnosť, príp. žaloba na nečinnosť). Pokiaľ žalobca na podporu svojej argumentácie poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8 Szd 1/2012, správny súd uvádza, že predmetné rozhodnutie nie je na vec aplikovateľné, pretože jednak sa týkalo správneho trestania a v danej veci išlo o začatie konania o pokute po uplynutí subjektívnej lehoty, čo je z hľadiska jej charakteru lehota úplne odlišná od procesnej lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 68 ods. 2 písm. c) daňového poriadku.

39. Správny súd ako neopodstatnenú vyhodnotil aj námietku žalobcu, v ktorej namietal nezákonnosť dôkazov získaných v rámci MVI, a to z dôvodu, že žalobcovi bolo odopreté právo zúčastniť sa výsluchu realizovaného zahraničným správcou dane. K uvedenému správny súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp.zn. IV. ÚS 607/2021, podľa ktorého: „Žiaden právne záväzný akt Európskej únie v oblasti DPH neupravuje možnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, resp. iného úkonu pred zahraničným dožiadaným orgánom. V oblasti medzinárodnej spolupráce v administratívnych veciach absentuje obdobná úprava, ako je napríklad nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/1783 z 25. novembra 2020 o spolupráci medzi súdmi členských štátov pri vykonávaní dôkazov v občianskych a obchodných veciach, ktoré upravuje možnosť, aby v zahraničí dožiadaný súd vykonal dokazovanie v prítomnosti účastníkov konania a umožnil im podieľať sa na vykonaní dôkazu. Poznatky získané z medzinárodnej výmeny informácií možno považovať za zákonne získaný a procesne použiteľný dôkaz. To, akú relevanciu prizná správca dane konkrétnemu dôkazu, je už vecou hodnotenia dôkazov. Samozrejme, nemožno opomenúť ústavné právo vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom (čl. 48 ods. 2 ústavy)“. Správny súd ďalej poukazuje na to, že aj v zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR, napr. vo veciach sp.zn. 8Sžfk/7/2021 z 27.07.2023, sp.zn. 1Sfk/48/2021 z 27.10.2023, sp.zn. 5Sfk/28/2021 z 27.09.2023, sp. zn. 10Sžfk/71/2019 z 16.12.2021 skutočnosť, že sa žalobca nezúčastnil výsluchu realizovaného zahraničným správcou dane na základe MVI nemá vplyv na zákonnosť dôkazov, ktoré boli takýmto spôsobom získané.

40. Správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú taktiež ďalšiu námietku žalobcu, v ktorej namietal, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly neoznámil žalobcovi pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti ním predložených dokladov a ani ho nevyzval, aby sa k nim vyjadril. V administratívnom spise sa nachádza zápisnica z ústneho pojednávania č. 102480965/2017 z 29.11.2017, z obsahu ktorej vyplynulo, že správca dane dostatočne zreteľným spôsobom oboznámil splnomocneného zástupcu žalobcu, ktorý sa zúčastnil ústneho pojednávania so svojimi dovtedajšími zisteniami, ako aj pochybnosťami ohľadom dodania tovaru na základe faktúr predložených žalobcom. Žalobca na ústne pojednávanie následne reagoval podaním označeným ako „Vyjadrenie k Oboznámeniu so zistenými skutočnosťami“ z 11.12.2017, v ktorom sám deklaroval, že „Na základe predloženého zistenia má správca dane pochybnosti ohľadom tovaru od nášho dodávateľa...“. Je teda zrejmé, že žalobca mal vedomosť o pochybnostiach správcu dane a taktiež mal možnosť reagovať na tieto pochybnosti správcu dane. Správny súd mal na základe uvedeného za preukázané, že správca dane dodržal zákonný postup v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. K tomu správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR vo veci sp.zn. 1Sžfk/10/2020, podľa ktorého: „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. Výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo

pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne o jeho priebehu a obsahu spíše zápisnicu. Povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku však správca dane musí splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza.“.

41. Pokiaľ žalobca namietal nesprávne rozloženie dôkazného bremena, tak správny súd poukazuje na ustálenú judikatúru Najvyššieho správneho súdu SR (napr. vo veciach sp.zn. 1Sžf/10/2015 z 03.02.2016, sp.zn. 6Sžfk/7/2016 z 27.09.2018, sp.zn. 5Sžfk/15/2018 z 30.04.2019, sp.zn. 5Sfk/8/2022 z 27.09.2023 a i.) a konštatuje, že dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok prioritne zaťažuje práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke, ale predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 9Sžfk/1/2019 z 21.04.2020 a sp.zn. 6Sžfk/20/2018 z 11.06.2019). Uvedené neznamena, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžfk/40/2018 z 03.09.2019), pričom dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane má svoje pravidlá, ktoré sú aprobované aj judikatúrou Ústavného súdu SR (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp.zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009). Aplikujúc závery citovanej judikatúry na prejednávajúcu vec správny súd konštatuje, že správca dane pri preverovaní písomných podkladov predložených žalobcom preukázateľne spochybnil ich vierohodnosť, resp. pravdivosť (zistenia a pochybnosti, s ktorými bol žalobca oboznámený v zmysle obsahu zápisnice z ústneho pojednávania č. 102480965/2017 z 29.11.2017), a preto bolo opätovne na žalobcov, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane. 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 (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 5Sfk/8/2022 z 27.09.2023). V prejednávanej veci bol správcou dane pri sporných faktúrach od dodávateľa Alioth s.r.o. spochybnený samotný vznik daňovej povinnosti v tuzemsku zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože zo zistení správcu dane vyplynulo, že preprava tovaru nevedla cez územie Slovenska (išla priamo z Portugalska do Českej republiky), a teda nedošlo k dodaniu tovaru v tuzemsku a tým ani k vzniku daňovej povinnosti. Reálne dodanie tovaru žalobcovi v tuzemsku sa tak nepreukázalo. Pokiaľ žalobca poukazoval na judikatúru Súdneho dvora (C-439/04 Kittel a C-440/04 Recolta Recycling SPRI), správny súd konštatuje, že táto sa týka podvodu, avšak v prejednávanej veci správca dane ako aj žalovaný založili svoje rozhodnutia na nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane, a preto je táto judikatúra na prejednávajúcu vec neaplikovateľná. Je pravdou, že v napadnutom rozhodnutí sa žalovaný zmienil jednou vetou o tom, že sa javí, že žalobca bol súčasťou reťazca, avšak z obsahu odôvodnenia je zrejmé, že správca dane ako aj žalovaný založili svoje závery na nesplnení hmotnoprávnych podmienok a v tomto kontexte aj v odôvodnení argumentovali.

42. Správny súd nepriznal relevanciu ani námietke, že sa správca dane nevysporiadal s dôkazom predloženým v podobe medzinárodného nákladného listu č. 9540 a že nezohľadnil výpovede zamestnancov, resp. bývalého konateľa spoločnosti Alioth, s.r.o., ktorí potvrdili spoluprácu medzi žalobcom a spoločnosťou Alioth s.r.o. Pokiaľ ide o medzinárodný nákladný list č. 9540, tento bol súčasťou, resp. prílohou žiadosti o MVI za účelom preverenia jeho hodnovernosti, k čomu však nedošlo. Správca dane teda vzal do úvahy tento listinný dôkaz a na podklade odpovede z MVI sa jeho pravdivosť vyvrátila. Pokiaľ ide o výpovede svedkov, tieto sa primárne týkali potvrdenia samotnej obchodnej spolupráce, avšak na základe ich obsahu, a to aj s prihliadnutím na iné dôkazy, sa nimi nepotvrdilo reálne dodanie tovaru žalobcovi v tuzemsku a tým ani vznik daňovej povinnosti v tuzemsku.

43. Správny súd poukazuje na to, že správca dane predložil dôkazy relevantne spochybňujúce reálne dodanie tovaru žalobcovi v tuzemsku, pretože na základe zistení u prepravcov tovaru (odpovede na MVI), že tovar bol naložený v Portugalsku a priamo vyložený v Českej republike bez toho, aby sa tovar niekde prekladal, možno konštatovať, že preprava tovaru nevedla cez územie Slovenska a tovar na Slovensku nebol ani vyložený a dodávateľ Alioth s.r.o. tento tovar v zmysle ustanovení zákona o DPH v tuzemsku nenadobudol. Žalobca v tejto súvislosti nepredložil dôkazy, ktoré by vyvracali tento záver. Predmetné dodávky tovaru od tuzemského dodávateľa Alioth s.r.o. preto neboli predmetom dane v

tuzemsku (t. j. neboli predmetom dane na Slovensku) v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, a tak tuzemskému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a tým žalobca nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH za prijaté zdaniteľné plnenia od uvedeného tuzemského dodávateľa.

44. S poukazom na uvedené správny súd konštatuje, že žalovaný vec správne právne posúdil, svoje rozhodnutie dostatočne odôvodnil, skutkový stav bol taktiež zistený dostatočne a námietky obsiahnuté v žalobe procesného charakteru taktiež neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Vychádzajúc z uvedeného správny súd dospel k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby, a preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

45. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože nezistil dôvod, na základe ktorého možno spravodlivo od žalobcu požadovať, aby žalovanému nahradil trovy konania.

46. Toto rozhodnutie prijal senát Správneho súdu v Bratislave pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 493e SSP), na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

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

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.