

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-2S/64/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1021200461
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 09. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Mgr. Juraj Štorcel, PhD.
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1021200461.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mgr. Juraja Štorcela, PhD. (sudca spravodajca) a členiek senátu Mgr. Jany Ondrejkovej a Mgr. Miroslavy Fodor, v právnej veci žalobcu: KON-RAD spol. s r.o., so sídlom Cesta na Senec 15725/24, 830 06 Bratislava, IČO: 00 684 104, zastúpený: Bartošík Šváby s.r.o., so sídlom Plynárenská 7/A, 821 09 Bratislava, IČO: 35 929 049, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100168972/2021 zo dňa 01.02.2021, č. 100169180/2021 zo dňa 01.02.2021, č. 100172157/2021 zo dňa 01.02.2021 a č. 100172282/2021 zo dňa 01.02.2021 takto

rozhodol:

I. Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100168972/2021 zo dňa 01.02.2021 a rozhodnutie Úradu pre vybrané hospodárske subjekty č. 500247/2020 zo dňa 29.10.2020 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100169180/2021 zo dňa 01.02.2021 a rozhodnutie Úradu pre vybrané hospodárske subjekty č. 500868/2020 zo dňa 29.10.2020 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

III. Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100172157/2021 zo dňa 01.02.2021 a rozhodnutie Úradu pre vybrané hospodárske subjekty č. 101643130/2020 zo dňa 29.10.2020 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

IV. Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100172282/2021 zo dňa 01.02.2021 a rozhodnutie Úradu pre vybrané hospodárske subjekty č. 500935/2020 zo dňa 29.10.2020 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

V. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

odôvodnenie:

I.
Pribeh administratívneho konania
Stručné zhrnutie napadnutých rozhodnutí

1. Daňový úrad pre vybrané hospodárske subjekty (od 01.07.2019 – Úrad pre vybrané hospodárske subjekty) (ďalej len „správca dane“) vykonal voči žalobcovi daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobia júl 2012, august 2012, september 2012 a október 2012. Na podklade vykonanej daňovej kontroly a po predchádzajúcich opakovaných zrušujúcich rozhodnutiach zo strany žalovaného vydal správca dane nasledujúce rozhodnutia:

1.1 rozhodnutie č. 500247/2020 zo dňa 29.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 1“), ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume XXX.XXX,XX eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012, nepriznal nadmerný odpočet v sume XX.XXX,XX eur a vyrubil daň v sume XXX.XXX,XX eur;

1.2 rozhodnutie č. 500868/2020 zo dňa 29.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 2“), ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume XXX.XXX,XX eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2012, nepriznal nadmerný odpočet v sume XX.XXX,XX eur a vyrubil daň v sume XXX.XXX,XX eur;

1.3 rozhodnutie č. 101643130/2020 zo dňa 29.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 3“), ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume XXX.XXX,XX eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2012, znížil nadmerný odpočet zo zmy XXX.XXX,XX eur na sumu XXX,XX eur;

1.4 rozhodnutie č. 500935/2020 zo dňa 29.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 3“ a spolu s prvostupňovým rozhodnutím 1, prvostupňovým rozhodnutím 2, prvostupňovým rozhodnutím 3 ďalej len „prvostupňové rozhodnutia“), ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume XXX.XXX,XX eur na DPH z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012.

2. Voči jednotlivým prvostupňovým rozhodnutiam podal žalobca odvolania zo dňa 27.11.2020, pričom namietať (i) nedodržanie zákonom stanovenej lehoty pre výkon daňovej kontroly, (ii) porušenie práva žalobcu na spravodlivý proces, (iii) neprihliadanie na zistenia z mýtneho systému, (iv) nevykonanie žiadnych z dôkazov navrhnutých žalobcom, (v) nesprávne vyhodnotenie dôkazného bremena a (vi) nezrozumiteľnosť vyhodnotenia zistených finančných tokov.

3. Na podklade podaných odvolaní vydal žalovaný nasledujúce rozhodnutia:

3.1 rozhodnutie č. 100168972/2021 zo dňa 01.02.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 1“), ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie 1 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu júl 2012,

3.2 rozhodnutie č. 100169180/2021 zo dňa 01.02.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 2“), ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie 2 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu august 2012,

3.3 rozhodnutie č. 100172157/2021 zo dňa 01.02.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 3“), ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie 3 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu september 2012,

3.4 rozhodnutie č. 100172282/2021 zo dňa 01.02.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 4“ a spolu s napadnutým rozhodnutím 1, napadnutým rozhodnutím 2 a napadnutým rozhodnutím 3 ďalej len „napadnuté rozhodnutia“), ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie 4 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu október 2012.

4. Ako správca dane, tak aj žalovaný založili svoje rozhodnutia na tom, že v obchodnom vzťahu – (i) spoločnosť AQUARA s. r. o., naposledy sídlom Betliarska 12, 851 07 Bratislava, IČO: 46 260 986 (ďalej len „spoločnosť AQUARA“) ako dodávateľ žalobcu – (ii) žalobca – (iii) spoločnosť ROZMAN – TRADE, Kft., so sídlom v Maďarsku (ďalej len „spoločnosť ROZMAN“) ako odberateľ žalobcu bol zistený reťazový obchod (karusel, kolotoč) s tovarom – kryštálový cukor, pričom žalobca sa kúpou tovaru a jeho následným dodaním zúčastňoval na plnení, ktorého cieľom bolo uplatňovať právo na odpočítanie dane z nákupu kryštálového cukru a následne uplatňovať oslobodenie od dane pri jeho dodaní odberateľovi do iného členského štátu Európskej únie, výsledkom čoho bolo uplatnenie nadmerných odpočtov alebo zníženie daňovej povinnosti na DPH. Správca dane a žalovaný ustálili, že žalobca tak bol súčasťou tzv. karuselového obchodu, v ktorom koloval rovnaký druh tovaru, pri ktorom nebolo možné jednoznačne stanoviť reálne množstvo tovaru, ktorý takýmto spôsobom koloval.

5. Správca dane a žalovaný zároveň svoje závery postavili aj na tom, že nebolo preukázané oslobodenie dodania tovaru – kryštálového cukru v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) odberateľovi – spoločnosti SINMO s.r.o. v Českej republike (ďalej len „spoločnosť SINMO“).

II.

Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu

6. Žalobca podal na Krajský súd v Bratislave správnu žalobu zo dňa 08.04.2021 (ďalej len „žaloba“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutých rozhodnutí a prvostupňových rozhodnutí a ich zrušenia.

7. Žalobca namietol nezákonný protokol z daňovej kontroly, pričom uviedol dôvod nezákonnosti podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žalobca namietol, že protokol mu bol doručený po prekročení zákonnej ročnej lehoty trvania daňovej kontroly, pričom mal za to, že konanie tak bolo zaťažené vadou nezákonnosti.

8. Žalobca uviedol, že daňová kontrola začala dňa 30.06.2014 a skončila doručením protokolu dňa 30.06.2017, čo predstavuje 1.097 dní, čo je 3 násobok zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly. Žalobca poukázal na to, že daňová kontrola bola prerušená dvakrát – prvýkrát 03.11.2014 z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“) maďarskej finančnej správe vo vzťahu k spoločnosti ROZMAN, a dôvody prerušenia pominuli dňa 06.04.2016, avšak maďarský správca dane doručil správcovi dane odpoveď už dňa 04.05.2015. Správca dane však odpoveď maďarskej správy daní reklamoval dňa 06.05.2015, avšak podľa žalobcu správca dane neuviedol, v čom vidí vady prvej odpovede. Dňa 06.04.2016 doručil maďarský správca dane druhú odpoveď, v ktorej maďarský správca dane doplnil všeobecné fakty. Žalobca mal za to, že ako prvá odpoveď, tak ani druhá odpoveď neobsahovala žiadne informácie o výsledkoch preverovania intrakomunitárneho tovaru spoločnosti ROZMAN. Žalobca uviedol, že v čase pred 04.05.2015 mal správca dane dostatok informácií, z ktorých bolo preukázané, že cukor bol prevážaný zo skladov žalobcu pre spoločnosť ROZMAN. Žalobca tak namietol, že z dôvodu, že dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli už dňa 04.05.2015, oznámenie o pokračovaní v daňovej kontrole až od 06.04.2016 bolo v rozpore s právnymi predpismi. Ročná lehota na uplynutie daňovej kontroly tak podľa žalobcu uplynula dňa 29.12.2015.

9. Žalobca ďalej uviedol, že daňová kontrola bola druhýkrát prerušená odo dňa 02.08.2016 z dôvodu podanej žiadosti o MVI týkajúcej sa subjektov BATYA, JOWISZ a SINMO. Dôvody prerušenia pominuli, a to od 01.03.2017. Žalobca uviedol, že správca dane obdržal odpovede už dňa 27.02.2017 a nie až 01.03.2017, a preto dôvody prerušenia skutočne pominuli 27.02.2017. Vzhľadom na uvedené mal žalobca za to, že daňová kontrola trvala u žalobcu 704 dní a presiahla tak maximálnu dobu jedného roka. Protokol tak bol nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, čoho následkom sú aj nezákonné rozhodnutia.

10. Žalobca ďalej k spoločnosti ROZMAN namietol nevedomosť žalobcu o zapojení do kolobehu tovaru. Žalobca uviedol, že tým, že dopravu od dodávateľa do skladov žalobcu zabezpečovala spoločnosť AQUARA a prepravu do skladov spoločnosti ROZMAN táto spoločnosť, žalobca disponoval iba formálnymi dokladmi (CMR, dodacie listy, zoznam EVČ nákladných vozidiel) o preprave cukru a o reálnosti tovaru, jeho množstve a kvalite neboli pochybnosti. Až na základe záverov správcu dane sa žalobca dozvedel o tom, že mohlo dôjsť k obehu toho istého tovaru v rámci reťazca subjektov, ktorý začínal u slovenskej spoločnosti M-REAL. Kolobeh tovarov bol predpokladaný na základe finančných tokov, dokladov a výpovedí od prepravcov a výpovede zástupcu spoločnosti ROZMAN, avšak tieto informácie neboli verejné a žalobca ich nemal možnosť získať pri realizácii obchodovania so spoločnosťou AQUARA a ROZMAN.

11. Žalobca poukázal na to, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že ak správca dane chce odňať daňovému subjektu právo na odpočet DPH kvôli podozreniu na zapojenie do kolobehu tovaru, správca dane musí (i) preukázať skutočnosť na základe objektívnych skutočností, (ii) preukázať, že daňový subjekt vedel/mohol vedieť (zavinenie), že sa zapojil do podvodného konania a zároveň, (iii) musí vychádzať z rozumnej miery toho, aké má daňový subjekt možnosti na preverenie obchodných partnerov, a to vzhľadom na povahu obchodu a (iv) pritom musí uviesť konkrétne spôsoby, akými mal daňový subjekt možnosť zistiť svoje zapojenie do podvodného konania.

12. Žalobca uviedol, že žalovaný vyvodil záver o zodpovednosti žalobcu na základe tvrdenia, že v rozhodnom období 07 až 10/2012 nevykonal preverenie obchodného partnera AQUARA a ROZMAN s dostatočnou obozretnosťou. Správca dane zistil, že u odberateľa ROZMAN došlo krátko po podpise zmluvy o dodaní tovaru k viacerým zmenám, pretože tieto skutočnosti vyplývali z úhrady cien alebo e-mailovej komunikácie. Finančné orgány vytkli žalobcovi, že nevykonal úkony k prevereniu osoby A. B.

a nového konateľa spoločnosti ROZMAN, čím by mohol eliminovať riziká svojej účasti na transakciách. Žalovaný tiež uviedol, že žalobca konal bez ekonomického opodstatnenia, keď nechával vykladať cukor dovezený od AQUARA, pričom v ten istý deň alebo v nasledujúci deň sa ten istý tovar mal vyskladniť na dodanie pre odberateľa. Žalobca považuje za nezrozumiteľné a nedostačujúce konštatovanie žalovaného, že žalobca mohol a mal vedieť o zapojení do kolobehu tovaru na základe preverenia osoby A. B. a C. D.. Žalobca nemá právnu možnosť preverovať osoby z inej krajiny a nie je ani zrejmé z napadnutých rozhodnutí, o aký konkrétny spôsob preverenia sa mal žalobca snažiť a aký spôsob by odhalil, že tovar dodávaný do Maďarska sa vracia späť na Slovensko. Žalobca súčasne uviedol, že nemá šancu preverovať a sledovať každú osobu, ktorá začne komunikovať so žalobcom v mene obchodného partnera. V napadnutých rozhodnutiach podľa žalobcu absentuje akékoľvek rozumné vysvetlenie, v čom mala osoba A. B. vzbudiť v žalobcovi podozrenie o obehu tovaru v okruhu subjektov a ako mal žalobca od tejto osoby získať pravdivé informácie a dôkazy o osude cukru.

13. Žalobca uviedol, že správcovi dane preukázal:

- iniciátorom zmluvného vzťahu bola spoločnosť ROZMAN, obchod vznikol na základe dopytu a v 04/2012 sa zástupca spoločnosti ROZMAN stretol s konateľom žalobcu za účelom dohody o podmienkach dodávok tovaru. Žalobca vykonal prieskum ohľadom možnosti dodania cukru, pričom kontaktoval aj spoločnosť AQUARA, s ktorou mal už v tom čase uzatvorenú rámcovú zmluvu na dodávku cukru zo dňa 06.09.2011;
- zmluva so spoločnosťou AQUARA bola uzatvorená v roku 2011 na základe iniciatívy E. F. A., ktorá oslovila žalobcu. Spoločnosť AQUARA v danom čase ponúkala najnižšiu cenu, nevykazovala daňové nedoplatky (u spoločnosti bola následne vykonaná daňová kontrola za jún 2012 bez dorubenia dane) a spoločnosť AQUARA dodala žalobcovi certifikáty o pôvode cukru;
- žalobca uzavrel so spoločnosťou ROZMAN rámcovú kúpnu zmluvu zo dňa 12.06.2012, pričom pred uzatvorením zmluvy si žalobca vyžiadal (i) podpisový vzor G. H., (ii) výpis z obchodného registra spoločnosti ROZMAN, (iii) potvrdenie o registrácii spoločnosti ROZMAN ako platiteľa dane v Maďarsku, (iv) potvrdenie banky o vedení podnikateľského účtu v prospech spoločnosti ROZMAN a (v) potvrdenie správcu dane v Maďarsku, že spoločnosť ROZMAN nemá daňové nedoplatky. Uvedené doklady boli predložené a bolo potvrdené, že spoločnosť ROZMAN existuje dlhšiu dobu a je dôveryhodným subjektom vzhľadom na existenciu bankového účtu od roku 2007;
- nezávislý audítor žalobcu v audítorskej správe za rok 2012 neidentifikoval podozrivé pohyby na sklade žalobcu;
- prepravu cukru do skladov spoločnosti ROZMAN zabezpečovala táto spoločnosť, žalobca pri nakládke vydal CMR doklady, dodávky boli potvrdené na dodacích listoch a CMR dokladoch, čím mal žalobca dodanie cukru v Maďarsku na účely oslobodenie od DPH za preukázané.

14. Žalobca uviedol, že certifikát o nedoplatkoch spoločnosti ROZMAN bol zo dňa 01.08.2012 – v čase spolupráce. Ďalej žalobca uviedol, že nemôže ísť na jeho ťarchu, že sa mu nepodarí získať relevantné informácie od cudzích správcov dane.

15. Žalobca namietol tvrdenie finančných orgánov v tom, že naskladňovanie od AQUARA a jeho následné vyskladňovanie krátkom časovom slede bolo bez ekonomického opodstatnenia, a preto by mal žalobca niesť zodpovednosť za kolobeh tovaru v kruhu subjektov, pretože je v rozpore s povahou obchodu a zisteným skutkovým stavom.

16. Žalobca uviedol, že cukor bol dovážaný od viacerých dodávateľov a ďalej ho dodával aj iným odberateľom, nielen spoločnosti ROZMAN. Cukor pre spoločnosť ROZMAN tak nemusel pochádzať od spoločnosti AQUARA a tým, že prepravu zabezpečovala jednak spoločnosť AQUARA samostatne a spoločnosť ROZMAN samostatne, nemohol žalobca poslať kamión zabezpečený spoločnosťou AQUARA priamo do spoločnosti ROZMAN. Žalobca nemal inú možnosť, len cukor naskladniť a následne vyskladniť a dodať spoločnosti ROZMAN. Žalobca uviedol, že je veľkoobchodným predajcom. Žalobca zopakoval, že disponoval dokladmi o pôvode cukru a vzhľadom na povahu obchodovania žalobcu a celkovú situáciu s obchodovaním s cukrom žalobca nemohol vedieť o problémoch s kolobehom cukru vo vzťahu k odberateľovi v Maďarsku.

17. Žalobca uviedol, že tým, že správca dane a ani žalovaný neidentifikovali žiadne konkrétne spôsoby, akými mal žalobca reálne efektívne viac preveriť subjekty ROZMAN a AQUARA, neuniesol

svoje dôkazné bremeno zamerané na preukázanie objektívnych skutočností odôvodňujúcich existenciu nejakej formy zavinenia na strane žalobcu. Napadnuté rozhodnutia sú tak založené na nesprávnej aplikácii podmienok ustálenej judikatúry na vyvodenie zodpovednosti žalobcu za zavinené napojenie do kolobehu tovaru.

18. Žalobca namietol závery finančných orgánov o tom, že v sklade žalobcu nejaká osoba dávala pečiatky spoločnosti M-REAL na CMR doklady prepravcov MILE a NEUTER, pričom nebolo zrejmé, ako finančné orgány vyvodili záver, že žalobca musel mať vedomosť o obehu tovaru v kruhu subjektov. Žalobca uviedol, že nemal vedomosť, kto je odberateľom cukru od spoločnosti ROZMAN a kto je dodávateľom cukru spoločnosti AQUARA. O spoločnosti M-REAL sa žalobca dozvedel až od informácií zo strany správcu dane počas daňovej kontroly, predmetné CMR doklady s pečiatkou spoločnosti M-REAL žalobca nemal k dispozícii. Na podklade uvedeného sú tak podľa žalobcu napadnuté rozhodnutia nezrozumiteľné a neodôvodnené.

19. Žalobca poukázal na to, že žalovaný na margo kolobehu tovaru v kruhu subjektov použil argument, že spoločnosť AQUARA mala prenajaté skladové priestory v Mliečanoch len do mája 2012 a táto skutočnosť mala nasvedčovať, že cukor určený pre spoločnosť AQUARA od M-REAL z Maďarska nemal byť kde uskladnený. Uvedený záver žalobca namietol, pretože z protokolu o daňovej kontrole, ako aj z prvostupňových rozhodnutí vyplýva, že spoločnosť AQUARA mala prenajaté sklady od mája 2012. Napadnuté rozhodnutia tak podľa žalobcu jednoznačne vychádzajú z informácií, ktoré nemajú oporu v spise a nemôžu byť podkladom pre dorubenie dane žalobcovi.

20. Žalobca sa ďalej zamerl na aplikáciu novších princípov na staršie prípady. Uviedol, že podľa metodického usmernenia bol podstatným dokumentom na preukázanie nároku platiteľa dane na oslobodenie od DPH z dodania tovaru do iného členského štátu doklad o preprave tovaru potvrdený odberateľom v inom členskom štáte. Žalobca preukázal prepravu cukru a jeho prevzatie dodacími listami a CMR, na ktorých spoločnosť ROZMAN potvrdila prijatie cukru. Žalobca nemohol vedieť, že na základe minulých skúseností budú na neho kladené v budúcnosti vyššie nároky na preverovanie obchodných partnerov, než aké boli vyžadované v čase transakcií. Žalobca namietol, že finančná správa nepublikovala žiaden zoznam problematických komodít, ktorý by pre daňové subjekty poskytoval záchytný bod a varovanie na rozsiahlejšie preverenie.

21. Žalobca ďalej uviedol, že správca dane ako jeden z podstatných dôkazov o obiehaní cukru v kruhu subjektov použil zistenia o finančných tokoch, pričom tieto zistenia boli známe iba správcovi dane. V spise sa nenachádzajú podklady o uvedených finančných tokoch a správca dane tieto podklady žalobcovi nesprístupnil s tvrdením, že sa jedná o bankové tajomstvo. Používanie týchto podkladov bez možnosti toho, aby žalobca do nich nahliadol, žalobca považuje za porušenie svojich práv. Žalobca súčasne poukázal na § 23 ods. 1 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“), z ktorého vyplýva, že aj v prípade, ak je nejaká informácia chránená, tak v prípade, keď sa tieto dôkazy použijú ako dôkaz pri správe daní, nemá právo odmietnuť nazretie daňového subjektu do týchto informácií.

22. Žalobca v žalobe uviedol argumentáciu aj vo vzťahu k spoločnosti SINMO. Žalobca namietol nedostatočné zistenie skutkového stavu vo vzťahu k spoločnosti CELEBRATION a trojstrannému obchodu. Žalobca uviedol, že z dokazovania vyplynulo, že cukor, ktorý pre spoločnosť SINMO nakupovala v kontrolovanom období roka 2012 od žalobcu existoval. Spoločnosť SINMO nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníak v sklade žalobcu a následne došlo k preprave tovaru do iného členského štátu (Maďarsko), prepravu zabezpečovala spoločnosť SINMO, pričom zabezpečovala aj CMR doklady o preprave pre žalobcu s potvrdením o prevzatí tovaru v Českej republike a zároveň vyhotovovala druhú verziu CMR dokladov pre prepravcu o dodaní tovaru spoločnosťou SINMO pre maďarských odberateľov. Zároveň bolo potvrdené výsluchom, že spoločnosť SINMO neinformovala žalobcu o preprave tovaru priamo maďarským odberateľom, pretože nemala záujem prezradiť svojich odberateľov z dôvodu zachovania obchodného tajomstva. Z výsluchu zároveň vyplynulo, že cukor, ktorý spoločnosť SINMO nakúpila od žalobcu bol ďalej priamo dodávaný maďarským odberateľom prostredníctvom spoločnosti CELEBRATION. Prechod kamiónov potvrdili záznamy z mýtného systému.

23. Žalobca namietol, že aj napriek predchádzajúcemu záväznému pokynu odvolacieho orgánu sa správca dane dopustil pochybení. Správca dane vydal prvostupňové rozhodnutia bez toho, aby vypočul

pána I. J. zo spoločnosti CELEBRATION a bez získania akýchkoľvek informácií o tejto spoločnosti. Žalobca poukázal na to, že správca dane pána J. kontaktoval, ktorý uviedol, že sa nedostaví na výsluch z dôvodu ochorenia COVID-19, táto skutočnosť bola zaznamenaná v oboznámení o výsledkoch dokazovania a na druhý deň boli vydané prvostupňové rozhodnutia. Správca dane nereagoval na odmietnutie pána I. J. vypovedať vo veci a predložiť dôkazy, a to aj napriek tomu, že táto osoba bola kľúčovým svedkom.

24. Žalobca mal za to, že správca dane nevyvrátil zistenia vyplývajúce z výsluchov konateľa spoločnosti SINMO, Merkantil, MH Trans a SENTRANS o preprave cukru zo skladov žalobcu do Maďarska, ktoré boli potvrdené aj záznamami z mýtného systému a ani zistenia, že cukor preberal priamo konateľa alebo jeho manželka v skladoch žalobcu a že na spoločnosť SINMO prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník. Správca dane uzavrel, že spoločnosť CELEBRATION bola štvrtý subjekt v reťazci, a preto sa nemohlo jednať o trojstranný obchod. Tieto tvrdenia však mohli byť potvrdené alebo vyvrátené výsluchom pána J., ktorý neprebehol.

25. Žalobca namietol, že správca dane iba formálne vyhodnotil listinné dôkazy a na ich základe vylúčil splnenie podmienky na oslobodenie dodania tovaru od DPH pre intrakomunitárne dodanie tovaru, pričom neprihliadol na skutkové zistenia svedčiace v prospech oslobodenia od DPH pri trojstrannom obchode. Žalobca namietol, že správca dane nevyhodnotil skutočný obsah úkonov.

26. Žalobca namietol, že správca dane zároveň nemal žiadne právo podmieňovať uznanie oslobodenia od DPH povinnosťou žalobcu overovať, či miesto prevzatia tovaru uvedené na CMR bolo vhodné pre vyskladnenie plnenia.

III.

Vyjadrenie žalovaného

Ďalšie podania účastníkov konania

27. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 21.05.2021. K námietkam ohľadom nezákonného protokolu z daňovej kontroly, dĺžky trvania a prerušenia kontroly žalovaný uviedol, že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu zaslania žiadostí o MVI, pričom prerušenie trvalo až do prijatia potrebných informácií, resp. podkladov, na základe ktorých bolo možné určiť daň. Žalovaný zotrval na tom, že nezneužil inštitút MVI, pretože boli preverované podstatné skutočnosti. Správca dane postupoval pri prerušení daňovej kontroly v súlade so zákonom, dodržal lehotu na výkon daňovej kontroly, a preto žalovaný považuje námietky za nedôvodné.

28. K námietkam ohľadom nákupu tovaru od dodávateľa – AQUARA a jeho následného dodania spoločnosti ROZMAN žalovaný zotrval na tom, že žalobca bol súčasťou reťazového obchodu s tovarom – cukrom, kde sa kúpou tovaru a jeho následným dodaním zúčastňoval na plnení, ktorého cieľom bolo uplatňovať právo na odpočítanie dane z nákupu cukru a následne uplatňovať oslobodenie od dane pri jeho dodaní odberateľovi do iného členského štátu, výsledkom čoho bolo uplatnenie nadmerných odpočtov alebo zníženie daňovej povinnosti na DPH.

29. Žalovaný uviedol, že skutočnosti a zistenia získané boli vyhodnotené jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach – spoločnosť M-REAL, ktorá bola na začiatku reťazca, bola nekontaktná, nespolupracovala a nepredložila doklady, ako aj ďalšie zistenia u prepravcov, ďalších článkoch reťazca a deklarovaného odberateľa spochybnili reálnosť deklarovaného dodania tovaru v reťazci spoločností, jeho deklarovaný pohyb a viedlo to aj k pochybnostiach o pôvode a reálnosti dodania cukru pre žalobcu v takom množstve a kvalite, ako bol deklarovaný na faktúrach, na základe ktorých si žalobca uplatňoval odpočítanie DPH z faktúr od spoločnosti AQUARA. Žalovaný podčiarkol, že žalobcovi bolo vytknuté, že nepreukázal, akým spôsobom si overil spoločnosť AQUARA a spoločnosť ROZMAN.

30. K námietkam týkajúcim sa oslobodeného dodania tovaru pre odberateľa SINMO žalovaný uviedol, že zákon o DPH stanovuje základné podmienky pre uplatnenie oslobodenia dodania tovaru odberateľovi do iného členského štátu. V predmetnom prípade nedošlo k preukázaniu dodania tovaru odberateľovi – SINMO, pričom aj doplneným dokazovaním nebolo dodanie preukázané tak, ako žalobca deklaroval. Žalovaný zotrval na tom, že tovar deklarovaný na základe odberateľských faktúr žalobcu nebol odberateľom SINMO prijatý, nebolo potvrdené, že tovarom disponoval ako vlastník a nedošlo

k preukázaniu, že tovar opustil územie tuzemska, pretože nebola potvrdená a preukázaná ani preprava tovaru u prepravcov a nebolo preukázané ani zapojenie spoločnosti CELEBRATION. Žalovaný navrhol žalobu zamietnuť.

31. Žalobca zaslal k vyjadreniu žalovaného repliku zo dňa 20.05.2022, pričom zotrval na svojej žalobnej argumentácii.

32. Ďalšie písomné podania zo strany účastníkov konania neboli podané.

IV.

Posúdenie podstatných skutkových a právnych argumentov

33. Na základe § 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 začal od 01.06.2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon správneho 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 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety prešla v júni 2023 na Správny súd v Bratislave. V súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2024 v znení Dodatku č. 4, účinného od 21.05.2024, bola vec náhodným výberom prerozdelená a pridelená senátu 7S a je vedená pod sp. zn. BA-2S/64/2021 (z dôvodu, že žalobca žalobou napadol viaceré rozhodnutia žalovaného, boli pridelené aj nasledujúce spisové značky – BA-2S/71/2021-BA-2S/73/2021).

34. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobu, žalobou napadnuté rozhodnutia a prvostupňové rozhodnutia, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a s odkazom na § 191 ods. 1 písm. c), e) a f) SSP napadnuté rozhodnutia a prvostupňové rozhodnutia zrušil a vec vrátil orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

35. Správny súd v Bratislave rozhodol na pojednávaní, ktoré bolo nariadené v súlade s § 107 a nasl. SSP na deň 17.09.2025, pretože bola splnená podmienka uvedená v § 107 ods. 1 písm. a) SSP a za splnenia podmienok uvedených v § 108 ods. 1 a 2 SSP. Ako právny zástupca žalobcu, tak aj žalovaný na pojednávaní zotrvali na svojich písomných podaniach a svojej argumentácii.

36. Podľa § 493e SSP, v znení účinnom od 01.07.2023, 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.

37. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

38. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, 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.

39. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH (do 30.09.2012), platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia, b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

40. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH (od 01.10.2012), 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; toto potvrdenie musí obsahovať 1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, 2. množstvo a druh tovaru, 3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, 4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis, 5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

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

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

43. 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.

44. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

45. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

46. Podľa § 61 ods. 4 daňového poriadku, správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

47. Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

48. Predmetom správneho súdneho prieskumu bol súdny prieskum zákonnosti rozhodnutí orgánov finančnej správy, ktorými orgány finančnej správy vyrubili žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobia júl 2012, august 2012, september 2012 a október 2012. Úlohou správneho súdu tak bolo, na podklade žalobných námietok vyhodnotiť, či orgány finančnej správy postupovali v relevantnými právnymi predpismi, ustálenou judikatúrou, či došlo k dostatočnému zisteniu skutkového stavu veci a či majú závery orgánov finančnej správy oporu v administratívnom spise.

K námietke ohľadom prerušenia daňovej kontroly

49. Z dôvodu, že žalobca namieta nezákonosť protokolu z daňovej kontroly, a to z dôvodu prekročenia zákonom stanovenej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, a to najmä s odkazom na nezákonné prerušenie daňovej kontroly, správny súd považuje za potrebné poukázať na základné judikatórne východiská vzťahujúce sa na prerušenie daňovej kontroly, s previazaním na relevantný skutkový a právny stav k daňovej kontrole, ktorá bola vedená voči žalobcovi.

50. Správny súd v prvom rade uvádza, že vzhľadom na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-186/20 Hydina SK zo dňa 30.09.2021 nemá prekročenie lehoty stanovenej v európskych predpisoch na poskytnutie informácií v rámci MVI vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly podľa slovenského práva. Súdny dvor Európskej únie v tomto rozhodnutí výslovne uviedol, že „článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane

z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

51. Ďalej je tiež potrebné súhlasiť so závermi orgánov finančnej správy, že realizovanie MVI a na to nadväzujúce prerušenia daňovej kontroly je možné hodnotiť ako účelné. Ako je zrejmé zo skutkového stavu, žalobca si v dotknutých zdaňovacích obdobiach uplatňoval nároky z obchodov so zahraničnými spoločnosťami (maďarská spoločnosť ROZMAN, poľský odberateľ – spoločnosť JOWISZ alebo český odberateľ – spoločnosť SINMO), a preto existovala objektívna potreba zadovážiť informácie od českej, maďarskej i poľskej daňovej správy. Z administratívneho spisu zároveň vyplýva, že správca dane smeroval okruh požadovaných informácií práve k zisťovaniu skutočností rozhodných pre správne určenie dane – jednalo sa o informácie ohľadom tovaru vo vzťahu k preverovaným obchodným vzťahom – k spoločnosti ROZMAN a spoločnosti SINMO (a spoločnosti JOWISZ).

52. Pokiaľ ide neproporcionalitu žiadaných, resp. získaných informácií vo vzťahu k dĺžke prerušenia daňovej kontroly i k veci samej, správny súd dáva do pozornosti rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorého (i) pri hodnotení zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly a posudzovaní jej účinkov je potrebné vychádzať z obsahu žiadosti o MVI a (ii) procesná využiteľnosť odpovede na inak opodstatnene podanú žiadosť o MVI nemá vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly (rozsudok veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27.03.2024). Pre posúdenie zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly sú teda podstatné žiadané informácie a nie informácie získané, ktoré správca dane nemôže ovplyvniť. Obsah žiadosti o MVI bol v posudzovanej veci vyhodnotený ako účelný, čo bolo pre vec podstatné, a preto žalobné námietky o tom, že „maďarský správca neposkytol žiadnu informáciu rozhodujúcu pre zistenie, čo tovar od žalobcu bol skutočne dodaný spoločnosti ROZMAN, v akom množstve a kvalite. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach vôbec nevysporiadal s tým, ktoré informácie získané od maďarského správcu boli také podstatné...“ boli vyhodnotené, aj s odkazom na judikatúru kasačného súdu, ako nedôvodné.

53. Nezákonnosť daňovej kontroly nemožno vyvodiť ani zo skutočnosti, že dĺžka prerušenia (takmer dva roky) bola v nepomere k žiadaným/získaným informáciám, pretože ako správny súd konštatuje vyššie, samotné prerušenie daňovej kontroly a obsah žiadostí o MVI boli vyhodnotené ako účelné. Nerešpektovanie lehôt na poskytnutie informácií zo strany dožiadaných orgánov nemá na zákonnosť prerušenia vplyv, správca dane dĺžku prerušenia nemohol ovplyvniť, pričom z administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane počas prerušenia daňovej kontroly akýmkoľvek spôsobom pokračoval / viedol daňovú kontrolu. Naopak, správca dane napr. podaním zo dňa 29.02.2016 odpoveď na žiadosť urgoval.

54. S ohľadom na uvedené vyhodnotil správny súd túto žalobnú námietku ako nedôvodnú. Dĺžka daňovej kontroly po vylúčení dôb jej prerušenia (ktoré boli vyhodnotené ako účelné a počas ktorých lehota na výkon daňovej kontroly neplynula), trvala menej ako 1 rok, a teda nepresiahla maximálnu lehotu jedného roka, ktorú stanovuje § 46 ods. 10 daňového poriadku.

Všeobecné východiská k právu na odpočet DPH

55. Správny súd dáva do pozornosti, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie, ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba (i) nepreukáže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, (ii) došlo k daňovému podvodu alebo (iii) došlo k zneužitiu práva (pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022 alebo rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to (i) preukazovaním splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia

do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

56. Účasť daňového subjektu na daňovom podvode by mohla byť ako dôvod odopretia odpočítania dane aplikovaná až potom, čo by správca dane uniesol dôkazné bremeno a kladne zodpovedal všetky štyri otázky tzv. Axel Kittel testu, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel (C-439/04). Týmito otázkami sú: (i) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?; (ii) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?; (iii) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? a (iv) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Skutočnosť poskytujúce odpovede na tieto otázky preukazuje správca dane a overuje vnútroštátny súd (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020).

57. Ako to už správny súd uviedol vyššie, v prípade, ak správca dane odmietne priznať odpočet DPH na podklade podvodného konania, je jeho povinnosťou, aby toto podvodné konanie preukázal a uniesol o tom dôkazné bremeno. V kontexte problematiky preukazovania splnenia podmienok priznania práva na odpočítanie DPH je preto potrebné dôsledne diferencovať subjekt, ktorý zaťažuje dôkazné bremeno, pretože kým pri podmienkach na priznanie práva na odpočítanie DPH dôkazné bremeno zaťažuje prvotne a primárne zdaniteľnú osobu, v prípade preukazovania účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku je procesná situácia presne opačná, keďže zaťažuje finančné orgány. To znamená, že pokiaľ finančné orgány prostredníctvom skutkových zistení v daňovej kontrole dospievajú k záveru, že zdaniteľná osoba bola súčasťou obchodného reťazca, v ktorom sa črtajú prvky typické pre daňové úniky, ich povinnosťou je preukázať, že táto zdaniteľná osoba na týchto aktivitách participovala buď vedome, alebo na nich participovala svojou nebanalnosťou, resp. ľahostajnosťou.

58. Primárnou a zásadnou úlohou finančných orgánov pri zisťovaní účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku nie je preto len poukazať na nepochybne závažné zistenia týkajúce sa identifikovaného reťazca subjektov participujúcich na obehu uvedeného tovaru, ale unesenie dôkazného bremena finančnými orgánmi, že daná zdaniteľná osoba vedela, resp. musela o týchto podvodných aktivitách vzhľadom na svoju pozíciu v rámci identifikovaných obchodných stykov vedieť. Zároveň správny súd dopĺňa aj rozhodnutie sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022, uverejneného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý jasne stanovuje, že „v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

K preverovanému obchodnému vzťahu žalobcu

59. Ako vyplynulo z napadnutých rozhodnutí, žalovaný a správca dane ustálili, že žalobca bol súčasťou tzv. karuselového obchodu, v ktorom koloval rovnaký druh tovaru, pri ktorom nebolo možné jednoznačne stanoviť reálne množstvo tovaru, ktorý takýmto spôsobom koloval. Ako žalovaný, tak ani správca dane nepopreli reálnu existenciu tovaru (v administratívnom spise sa nachádzajú relevantné CMR doklady o dodaní tovaru spoločnosti ROZMAN, ako aj potvrdenie o tom, že spoločnosť AQUARA dodala žalobcovi tovar (uvedené potvrdila konateľka spoločnosti AQUARA – na základe dožiadania)). Správca dane súčasne vykonal rozsiahle dokazovanie vo vzťahu k preprave tovaru, pričom vykonal dokazovanie k viacerým prepravným subjektom, ktoré potvrdili dodanie relevantného tovaru. Na základe vykonaného dokazovania však ustálili, že žalobca bol súčasťou daňového podvodu, a mal/mohol o ňom vedieť.

60. Po preskúmaní administratívneho spisu správny súd nepopiera význam a dôležitosť záverov dokazovania správcu dane, avšak podľa názoru správneho súdu správca dane a následne žalovaný relevantným spôsobom neuniesli dôkazné bremeno v tom smere, aby bolo z dokazovania a z napadnutých rozhodnutí zrejmé, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že je súčasťou podvodného konania. V napadnutých rozhodnutiach absentujú dostatočné závery, vyplývajúce z dokazovania, ktorými by sa nepochybne preukázala vedomosť žalobcu o jeho zapojení do daňového podvodu.

61. Žalovaný a správca dane síce konštatovali, že tovar sa v predmetnom prípade pohyboval v kolobehu cez subdodávateľov spoločnosti AQUARA k žalobcovi, následne k spoločnosti ROZMAN a späť cez

subdodávateľov a spoločnosť AQUARA k žalobcovi, avšak nemožno z napadnutých rozhodnutí vyvodiť, že by správca dane a žalovaný dostatočne preukázali vedomosť žalobcu o podvodnom konaní a jeho účasťou v ňom. Bolo síce konštatované, že žalobca neprijal dodatočné opatrenia, ktoré možno od neho očakávať, aby sa uistil, že nebude súčasťou tohto konania, avšak znova, nie je jasné z napadnutých rozhodnutí, ako došlo k posúdeniu tých informácií a skutočností, ktoré žalobca v konaní preukazoval za účelom toho, že uviedol, že si svojich obchodných vzťahov preveroval.

62. Žalovaný síce v napadnutých rozhodnutiach poukazuje na objektívne okolnosti, avšak tieto podľa názoru správneho súdu nepostačujú. Žalovaný uviedol, že preverované obchody s cukrom sa javia ako neštandardné transakcie u žalobcu, avšak žiadnym spôsobom nedošlo k tomu, aby sa správca dane a žalovaný vysporiadali napr. s tým, na čo žalobca poukázal, a teda, že je veľkoskladom a cukor pre spoločnosť ROZMAN nemusela byť len od spoločnosti AQUARA, keďže žalobca odoberal cukor od viacerých spoločností (uvedené žalobca namietol aj v žalobe a aj v rámci konania pred finančnými orgánmi). Čo sa týka záveru o tom, že nebol zistený pôvod a ani konečný spotrebiteľ cukru, nie je zrejmé, ako má daná skutočnosť súvis s tým, či žalobca vedel o tom, že je súčasťou daňového podvodu.

63. Bolo tak konštatované, že žalobca síce nakupoval tovar od spoločnosti AQUARA za účelom následného predaja spoločnosti ROZMAN, t. j. nekupoval na účel jeho uskladnenia a následného perspektívneho predaja, ale mal vopred dohodnutého odberateľa, a preto podľa finančných orgánov bola preukázaná účelnosť konania. Tu správny súd konštatuje, že finančné orgány nevzali v úvahu a nevyhodnotili, že žalobca je veľkoobchodným predajcom (na dané žalobca opakovane poukazoval) a poukázal na typ obchodovania. Bez toho, aby finančné orgány prihliadli na spôsobom obchodovania žalobcu sú tak opísané závery finančných orgánov predčasné a nedostatočné. K danému správny súd poukazuje na ustálenú súdnu prax, podľa ktorej skutkové okolnosti nasvedčujúce tomu, že daňový subjekt o podvode vedel alebo mohol vedieť, je potrebné individuálne vyhodnocovať s ohľadom na špecifickosť posudzovaných zdaniteľných obchodov, ich predmet, objekt a iné významné okolnosti, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektmi. Podstatná je pritom i identifikácia, prečo tieto zistené skutkové okolnosti s ohľadom na povahu zdaniteľných obchodov nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam (k tomu pozri napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/93/2022 zo dňa 25.09.2024).

64. Po preskúmaní administratívneho spisu a napadnutých rozhodnutí je súčasne potrebné súhlasiť so žalobcom v tom, že z nich nie je zrejmé vysporiadanie sa s obranou žalobcu, ktorý počas konania, ako aj v žalobe uviedol celú genézu vzťahov, ako aj skutočnosti a informácie, ktorými si svojich obchodných partnerov preveroval. Žalobca uviedol, že si svojich obchodných partnerov preveril, o uvedenom predložil relevantné doklady (výpisy z obchodného registra, potvrdenia o registrácii, potvrdenie banky o vedení podnikateľského účtu, potvrdenie zahraničného správcu dane o nedoplatkoch a i.), pričom však nie je zrejmé, akým spôsobom boli uvedené skutočnosti zo strany finančných orgánov preverené a prečo neboli uvedené skutočnosti dostatočné. Je potrebné uviesť, že bolo úlohou finančných orgánov tieto skutočnosti preveriť a ustáliť, či tieto opatrenia zo strany žalobcu boli dostatočné na to, aby sa mohol vyvinieť zo svojej účasti na daňovom podvode a tomto nevedel.

65. Správny súd súčasne uvádza, že závery správcu dane, konštatované na strane 61 prvostupňových rozhodnutí (najmä vo vzťahu k spoločnosti M-REAL) nepostačujú k záveru o tom, že žalobca mohol vedieť, že transakcie by mohli byť poznačené daňovým podvodom a bez ekonomického opodstatnenia. Tieto závery sú postavené na skutočnostiach, z ktorých nie je zrejmé, ako ich správca dane ustálil vo vzťahu k žalobcovi. Súčasne nedošlo k posúdeniu toho, či žalobca o spoločnosti M-REAL vedel (o vedomosti žalobcu o spoločnosti M-REAL správca dane a žalovaný nedoložili relevantné dôkazy).

66. Vyššie uvedené závery správneho súdu potvrdzujú aj vzájomné rozpory správcu dane a žalovaného. Tu je potrebné súhlasiť so žalobcom, že si správca dane a žalovaný navzájom odporujú v otázke skladov spoločnosti AQUARA. Zatiaľ čo správca dane v prvostupňových rozhodnutiach (napr. na strane 17 prvostupňového rozhodnutia 1) konštatoval, že spoločnosť AQUARA mala v Mliečanoch približne od konca mája 2012 prenajaté priestory, pričom pri nakladaní tovaru bola prítomná aj konateľka spoločnosti AQUARA, tak žalovaný v napadnutých rozhodnutiach (napr. na strane 34 napadnutého rozhodnutia 1) konštatoval, že spoločnosť AQUARA mala mať prenajaté priestory len do konca mája 2012, a preto dospel k záveru, že v preverovaných obdobiach už priestory prenajaté ani nemala, čo preukazuje rovno fakt, že k pohybu tovaru dochádzalo priamo k žalobcovi. Uvedené je tak v priamom rozpore, na

tento rozpor žalobca poukázal aj v žalobe, a je nutné s ním súhlasiť. Nemožno tak konštatovať, že by správca dane a žalovaný vychádzali z dodatočných podkladov, keďže si navzájom rozporujú a zároveň je tak zjavný rozpor tvrdenia žalovaného s obsahom administratívneho spisu o tom, že sa obchody uskutočňovali v popísanej schéme vzťahov, keďže daný rozpor ohľadom skladov má vplyv na dodatočné zistenie skutkového stavu veci. Je potrebné tak konštatovať, že skutkový stav, ktorý orgány finančnej správy je v rozpore s administratívnymi spismi.

Východiská intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu
K oslobodeniu od dane pri dodaní tovaru – spoločnosti SINMO

67. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o DPH v ustanovení § 43 ods. 1 upravuje hmotnoprávne podmienky oslobodenia zdaniteľného obchodu od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Musí ísť o dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo treťou osobou na účet predávajúceho alebo na účet nadobúdateľa, ak nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a nadobúdateľ, na ktorého prešlo vlastnícke právo, je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte a oznámil svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte dodávateľovi.

68. V zmysle ustanovení zákona o DPH, ktorý je výsledkom implementácie spoločnej úpravy systému DPH stanovenej v smernici o DPH (smernica Rady 2006/112/ES), je dodanie tovaru do iného členského štátu oslobodené od dane v štáte odoslania a zdanené v štáte nadobudnutia, ak je nadobúdateľom osoba identifikovaná pre daň v tomto členskom štáte. Účelom právnej úpravy zdaňovania intrakomunitárnych obchodov je zabezpečiť, aby dodávky tovaru v rámci územia Európskej únie podliehali DPH len v štáte určenia (spotreby). Podmienky oslobodenia od dane pri dodávkach tovaru do iného členského štátu upravuje vyššie spomenutý § 43 ods. 1 zákona o DPH. V zmysle tohto ustanovenia je daňový subjekt povinný preukázať splnenie nasledovných hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie od dane (i) status osoby nadobúdateľa tovaru ako osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (resp. zdaniteľnej osoby), (ii) prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na nadobúdateľa, ktorý v rámci transakcie koná v postavení zdaniteľnej osoby a (iii) fyzický pohyb - prepravu tovaru do iného členského štátu. Spôsob preukazovania dodania tovaru do iného členského štátu upravuje vyššie citované ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH. Pri aplikácii týchto ustanovení je pritom treba mať na zreteli ciele smernice o DPH a tiež jej interpretačné pravidlá vyplývajúce najmä z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/1/2021 zo dňa 31.01.2023).

69. Aj zo záverov rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-409/04 (Teleos) vyplýva, že nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva sa podmieňuje splnením dvoch podmienok, a to jednak prechodom práva nakladať s hnutelnou vecou ako vlastníkom pre nadobúdateľa a jednak odoslaním alebo prepravou takejto veci nadobúdateľovi do miesta určenia predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do členského štátu iného ako ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný. Aby mohol byť zdaniteľný obchod spočívajúci v dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodený od daňovej povinnosti, musia byť uvedené podmienky splnené kumulatívne.

70. O splnení podmienok na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platí, že ak daňovník vyčerpal svoje dôkazné bremeno na preukázanie prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom pre nadobúdateľov a prepravu tovaru do miesta určenia nadobúdateľom v inom členskom štáte, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. Ak má správca dane na základe iných zistených skutočností (napríklad týkajúcich sa ekonomickej činnosti odberateľskej spoločnosti) pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok oslobodenia od dane, musí preukázať, že daňovníkom predložené doklady neodrážajú realitu, resp. sú nehodnoverné, prípadne, že ide o doklady falošné.

71. V prejednáwanej veci deklaroval žalobca intrakomunitárne dodanie tovaru – kryštálový cukor do iného členského štátu – Českej republiky odberateľovi spoločnosti SINMO. Daňové orgány však žalobcovi neuznali uplatnené oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru do iného členského štátu z dôvodu nesplnenia podmienok podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH zastávajú názor, že žalobca

si síce formálne splnil povinnosť predložiť faktúru, dodací list a prepravný doklad, ale nepreukázal, že došlo k splneniu zákonných podmienok pre uplatnené oslobodenie od dane – daňové orgány uviedli, že údaj o mieste vyskladnenia/vyloženia tovaru nezodpovedal skutočnosti.

72. Žalobca v žalobe namietol, že z jeho strany došlo k vyčerpaniu dôkazného bremena, pričom aj z výpovede konateľa spoločnosti SINMO vyplynulo, že cukor bol od žalobcu kúpený a tento bol ďalej priamo dodávaný maďarským odberateľom prostredníctvom spoločnosti CELEBRATION. Zároveň žalobca uviedol, že v kontrolovanom období bol potvrdený aj prechod kamiónov do Maďarska. Žalobca súčasne namietol, že správca dane a následne ani žalovaný postupovali v rozpore s predchádzajúcimi rozhodnutia žalovaného, ktorý uviedol, že za účelom zistenia skutkového stavu je potrebné vypočítať zástupcu spoločnosti CELEBRATION, čo však správca dane nevykonal. Uvedenú žalobnú námietku vyhodnotil správny súd ako dôvodnú.

73. Je potrebné súhlasiť s tým, že žalovaný v rámci svojich predchádzajúcich zrušujúcich rozhodnutí uviedol, že je potrebné sa zaoberať spoločnosťou CELEBRATION, avšak správca dane pristúpil k výsluchu zástupcu tejto spoločnosti spôsobom, kedy po tom, ako sa pán I. J. ospravedlnil z výsluchu z dôvodu šírenia ochorenia COVID-19 ako onkologický pacient, nenariadil nový termín možného výsluchu (ani sa o to nepokúsil) a následne boli vydané prvostupňové rozhodnutia. Po preskúmaní administratívneho spisu správny súd uvádza, že došlo k pochybeniu, ak správca dane a následne žalovaný, v rozpore so svojimi predchádzajúcimi rozhodnutiami, aprobovali postup, kedy nedošlo k výsluchu zástupcu spoločnosti CELEBRATION, pričom z ospravedlnenia zástupcu nevyplýva, že by sa účelovo snažil vyhnúť tomuto výsluchu. Nedošlo tak k dostatočnému zisteniu skutkového stavu, a to najmä v prípade, keď z dokazovania vplynulo, že preprava cukru zo skladov žalobcu bola do Maďarska a zástupcovia spoločnosti SINMO potvrdili prevzatie cukru. Potreba výsluchu zástupcu spoločnosti CELEBRATION tak vyplynula zo špecifickosti dôkaznej situácie (kedy aj samotný žalovaný považoval za potrebné vypočítať zástupcu spoločnosti CELEBRATION), resp. zistenia skutkového stavu v predmetnej veci.

74. Potrebu výsluchu zástupcu spoločnosti CELEBRATION zároveň zvyrazňuje aj možnosť aplikácie trojstranného obchodu, na ktorý žalobca v žalobe odkazoval, ako aj na to, že v prípade dodávok cukru spoločnosti JOWISZ, so sídlom v Poľsku, správca dane uznal nárok na oslobodenie, hoci sa preukázalo dodanie cukru nie do Poľska, ale následne dodanie priamo do Maďarska. Tu správny súd odkazuje na relevantné časti rozhodnutí, v ktorých sa finančné orgány venovali otázke dodania cukru spoločnosti JOWISZ – z dokazovania vyplynulo, že tovar od žalobcu mal byť určený do skladov v Maďarsku /nie Poľsku/. Správca dane preveril prepravcu pre odberateľa – spoločnosť JOWISZ, došlo k prevereniu dopravy do Maďarska a preto správca dane prehodnotil svoje skoršie závery, a žalobcovi nezvýšil sumu základu dane.

75. Správny súd nespochybňuje a uznáva, že zistenia správcu dane dosiahli intenzitu, aby tieto obchody spochybnili, avšak v prípade, ak samotný žalovaný vo svojich predchádzajúcich rozhodnutiach považoval za potrebné doplnenie skutkového stavu (vypočítanie zástupcu spoločnosti CELEBRATION a preverenie prepravy tovaru do Maďarska) a vo vzťahu k spoločnosti JOWISZ došlo k uznaniu nároku na oslobodenie, došlo k nedostatočne zistenému skutkovému stavu, keď zo strany správcu dane nedošlo k tomuto doplneniu.

76. Správny súd, v zhode s kasačným súdom (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/41/2024 zo dňa 21.05.2025) dáva do pozornosti, že „súčasťou a účelom práva na obhajobu v daňových veciach je podľa judikatúry Súdneho dvora pravidlo, že príjemcovi rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do jeho postavenia, sa musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, ako aj to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti (rozsudok Súdneho dvora zo 16. októbra 2019 vo veci Glencore Agriculture Hungary, C-189/18)“ (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo dňa 07.02.2023).

77. Súčasne je potrebné súhlasiť so žalobcom aj v tom, že podmienkou na oslobodenie dodania tovaru do zahraničia nie je existencia skladu v mieste príjmu tovaru. Ako to už správny súd uviedol, hmotnoprávnymi podmienkami pre oslobodenie od dane je (i) status osoby nadobúdateľa tovaru ako osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (resp. zdaniteľnej osoby), (ii) prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na nadobúdateľa, ktorý v rámci transakcie koná v postavení zdaniteľnej

osoby a (iii) fyzický pohyb - prepravu tovaru do iného členského štátu. Podmienkou tak nie je overovanie, či miesto prevzatia tovaru uvedeného na CMR bolo vhodné pre vyskladnenie – podstatným je, aby bol preukázaný fyzický pohyb, preprava do iného členského štátu. Danú podmienku koniec koncov neuviedol ani žalovaný, keď v napadnutých rozhodnutiach (na strane 39 napadnutých rozhodnutí) poukázal na podmienky oslobodenia od dane, pričom neuviedol podmienku skladu v mieste príjmu tovaru.

78. Pokiaľ ide o jednotlivé zistenia správcu dane, správny súd nespochybňuje, že tieto sú spôsobilé založiť isté pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie od dane. Nemôžu však viesť k tomuto záveru automaticky, bez súčasného vysporiadania sa s tvrdeniami a dôkazmi predkladanými žalobcom a bez dôkladného vyváženia závažnosti dokladov a dôkazov predložených žalobcom, vykonania relevantných dôkazov a výsluchu na jednej strane a spochybňujúcich dôkazov správcu dane na strane druhej. V zmysle konštantnej judikatúry totiž platí, že „ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom.“ (nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07.02.2023).

K námietke žalobcu ohľadom finančných tokov

79. Žalobca v žalobe opakovane namietol, že správca dane a žalovaný svoje závery na finančných tokov, ku ktorým však žalobca nemal právo nahliadnuť, pretože správca dane uviedol, že sú predmetom bankového tajomstva. K danému žalobca odkázal na štvrtú vetu § 23 ods. 1 daňového poriadku, z ktorého vyplynulo, že v prípade, ak je aj nejaká informácia chránená napr. ako bankové tajomstvo, v prípade, ak je takáto informácia použitá ako dôkaz pri správe daní, správca dane nemá právo odmietnuť nazretie daňového subjektu do týchto informácií. Uvedenú žalobnú námietku vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú.

80. Je pravdou, že správca dane a následne žalovaný využili v rámci svojej činnosti aj informácie z finančných tokov, ktoré sú predmetom bankového tajomstva. Tieto informácie o finančných tokoch boli konštatované ako v protokole o daňovej kontrole, tak aj v prvostupňových rozhodnutiach. Žalobca tak mal v protokole z daňovej kontroly uvedené informácie o finančných tokoch a k daným sa mohol vyjadriť v rámci vyjadrenia k protokolu, a preto správy súd nevzhliadol zo strany správcu dane pochybenie. Žalobca bol oboznámený so zisteniami správcu dane, boli mu uvedené základné závery o informáciách o finančných tokoch a mohol sa k nim relevantne vyjadriť. Správny súd tak nevzhliadol k danom prípadu porušenie práv žalobcu.

81. K danému správny súd analogicky poukazuje už na ustálenú súdnu prax (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/47/2018 zo dňa 27.10.2021 alebo sp. zn. 4Sžfk/17/2021 zo dňa 26.05.2022), ktorá judikuje, že „listiny, obsahom ktorých je výpoveď z iných konaní môžu byť po splnení určitých podmienok taktiež podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane. V prvom rade musí ísť o dôkazy získané nezávisle na príslušnom daňovom konaní t. j. nesmú byť účelovo získané preto, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky. Ďalej je potrebné, aby boli dôkazy získané v súlade so zákonom. Taktiež je nutné, aby boli daňovému subjektu tieto dôkazy sprístupnené, aby sa mohol oboznámiť s ich obsahom a prípadne navrhnúť ďalšie dôkazy, ktoré by zistenia vyplývajúce z týchto listín upresnili, korigovali, či vyvrátili. V prípade, že výpoveď svedka zaznamenaná v listinách je v rozpore s ďalšími dôkazmi vykonanými v daňovom konaní, je potrebné tieto rozpory odstrániť, pričom najvhodnejším spôsobom bude jeho výsluch, pri ktorom mu budú kladené otázky za účelom odstránenia nejasností. Svedka je však potrebné vypočuť vždy, ak to požaduje daňový subjekt, okrem prípadu ak ide o požiadavku vedenú snahou mariť či účelovo predžhovať daňové konanie. V súvislosti s výkladom ust. § 25 ods. 4 Daňového poriadku kasačný súd uvádza, že k porušeniu práva daňového subjektu spočívajúceho v tom, že daňový subjekt vo vzťahu k výpovediam získaným v inom daňovom konaní nemohol uplatniť svoje procesné práva by mohlo dôjsť v prípade, ak by sa daňové orgány vykonaniu tohto dôkazu v daňovom konaní vyhýbali, resp. daňový subjekt by s týmto dôkazom nemal možnosť oboznámiť sa.“

82. Podstatným tak je, aby sa mohol daňový subjekt so získanými informáciami oboznámiť a vyjadriť sa k nim, resp. ich vyvrátiť. Po prieskume administratívneho spisu je potrebné uviesť, že žalobca bol s informáciami o finančných tokoch oboznámený a mohol sa k nim vyjadriť. Jednalo sa o informácie, chránené bankovým tajomstvom, a preto postačovalo, ak bola podstata týchto informácií zosumarizovaná v protokole o daňovej kontrole, ku ktorému sa žalobca mohol vyjadriť. Daná žalobná námietka tak bola vyhodnotená ako nedôvodná.

Záverom

83. S odkazom na uvedené tak správny súd vyhodnotil podanú žalobu ako čiastočne dôvodnú, a preto s odkazom na § 191 ods. 1 písm. c), e) a f) SSP napadnuté rozhodnutia a prvostupňové rozhodnutia zrušil a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou finančných orgánov znova prejednať vec žalobcu, viazaní názorom správneho súdu a poskytnúť mu relevantné odpovede na všetky jeho podstatné námietky, vychádzajúc z dostatočne zisteného skutkového stavu veci. Vo vzťahu k obchodnému vzťahu spoločnosť AQUARA – žalobca – spoločnosť ROZMAN budú orgány finančnej správy povinné preukázať, že žalobca buď priamo participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou - orgány finančnej správy v danom prípade nesú dôkazné bremeno, pričom z dokazovania musí byť zrejmé zapojenie žalobcu. Vo vzťahu k spoločnosti SINMO pristúpia k doplneniu dokazovania tak, ako to bolo načrtnuté v tomto rozsudku a prihliadnu na všetky relevantné skutočnosti. Správny súd zároveň uvádza, že závery uvedené v tomto rozsudku automaticky neznamenajú, že žalobca má právo na odpočet DPH alebo na oslobodenie od dane, avšak je potrebné, aby orgány finančnej správy v rámci svojej činnosti postupovali na podklade dostatočného dokazovania, vyvarovali sa vlastným vzájomným rozporom a svoje rozhodnutia riadne a dostatočne odôvodnili, s rešpektovaním právneho stavu a ustálenej súdnej praxe.

84. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o ktorej výške rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník podľa § 175 ods. 2 SSP.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 493e SSP a v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh) (§ 445 ods. 1 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve, b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu, c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník, d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie, e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd, f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,

i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

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