

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-2S/156/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1022200995
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michaela Machová, Ph.D.
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1022200995.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

BA-2S/156/2022
BA-2S/4-14/2023

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Michaely Machovej, Ph.D. (spravodajkyne) a členov senátu JUDr. Lukáša Galla a JUDr. Natálie Stahovcovej, v právnej veci žalobcu: Prvý správcovský dom, k. s., so sídlom Rudnayovo nám. 1, 811 01 Bratislava, IČO: 35 959 665, ako správca úpadcu Grandie, a.s. v konkurze, so sídlom Sasinkova 12, 811 08 Bratislava, IČO: 35 921 340, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100506936/2021 zo dňa 30.03.2021, č. 100507033/2021 zo dňa 30.03.2021, č. 100507153/2021 zo dňa 30.03.2021, č. 100507230/2021 zo dňa 30.03.2021, č. 100507362/2021 zo dňa 30.03.2021, č. 100507505/2021 zo dňa 30.03.2021, č. 100527066/2021 zo dňa 06.04.2021, č. 100527758/2021 zo dňa 06.04.2021, č. 100528344/2021 zo dňa 06.04.2021, č. 100529175/2021 zo dňa 06.04.2021, č. 100534998/2021 zo dňa 07.04.2021 a č. 100529404/2021 zo dňa 06.04.2021, takto

r o z h o d o l :

BA-2S/156/2022
BA-2S/4-14/2023

I. Správny súd žalobu v časti smerujúcej proti rozhodnutiu žalovaného č. 100506936/2021 zo dňa 30.03.2021 **z a m i e t a** .

II. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100507033/2021 zo dňa 30.03.2021 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

III. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100507153/2021 zo dňa 30.03.2021 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

IV. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100507230/2021 zo dňa 30.03.2021 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

V. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100507362/2021 zo dňa 30.03.2021 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

VI. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100507505/2021 zo dňa 30.03.2021 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

VII. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100527066/2021 zo dňa 06.04.2021 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

VIII. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100527758/2021 zo dňa 06.04.2021 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

IX. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100528344/2021 zo dňa 06.04.2021 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

X. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100529175/2021 zo dňa 06.04.2021 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

XI. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100534998/2021 zo dňa 07.04.2021 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

XII. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100529404/2021 zo dňa 06.04.2021 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

XIII. Súd p r i z n á v a žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania v rozsahu 91,67 %.

o d ô v o d n e n i e :

BA-2S/156/2022
BA-2S/4-14/2023

I. Priebeh administratívneho konania a dôvody napadnutého rozhodnutia

1. U žalobcu (pre účely odôvodnenia rozsudku rozumej žalobcom Grandie, a.s. v konkurze, predtým obchodné meno BOKADA, a.s.) bola vykonaná daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2013 až december 2013.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) v nadväzujúcom vyrubovacom konaní vydal dvanásť prvostupňových rozhodnutí. (i) Rozhodnutím č. 101480948/2020 zo dňa 24.09.2020 správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v relevantnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 190 355,75 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013, (ii) rozhodnutím č. 101483322/2020 zo dňa 24.09.2020 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 187 702,85 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2013, (iii) rozhodnutím č. 101483356/2020 zo dňa 24.09.2020 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 304 290,84 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013, (iv) rozhodnutím č. 101483484/2020 zo dňa 24.09.2020 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 188 842,56 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013, (v) rozhodnutím č. 101483556/2020 zo dňa 24.09.2020 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 2 854,46 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013, (vi) rozhodnutím č. 101483625/2020 zo dňa 24.09.2020 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 305 379,84 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013, (vii) rozhodnutím č. 101484472/2020 zo dňa 24.09.2020 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 155 926,58 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013, (viii) rozhodnutím č. 101484518/2020 zo dňa 24.09.2020 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 28 572,44 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2013, (ix) rozhodnutím č. 101484545/2020 zo dňa 24.09.2020 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 65 872,85 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2013, (x) rozhodnutím č. 101484548/2020 zo dňa 24.09.2021 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 116 276,89 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2013, (xi) rozhodnutím č. 101484551/2020 zo dňa 24.09.2020 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 51 645,84 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie

november 2013, (xii) rozhodnutím č. 101484553/2020 zo dňa 24.09.2020 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 145 985,72 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2013.

3. Správca dane v prvostupňových rozhodnutiach uviedol, že žalobca sa v kontrolovanom zdaňovacom období podľa podkladov predložených k daňovej kontrole zaoberal prevažne nákupom a predajom poľnohospodárskych komodít a v roku 2013 si žalobca nárokoval zo štátneho rozpočtu nadmerné odpočty DPH spolu v sume 4,8 miliónov eur, ktoré mu boli vyplatené. Na základe vykonanej daňovej kontroly konštatoval, že žalobca nemá nárok na odpočítanie dane z predmetných faktúr z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v relevantnom znení (ďalej len „zákon o DPH“). V prípade faktúr od dodávateľa CAPITALIA, s.r.o. (ďalej len „CAPITALIA“) za dodanie lisovaného repkového oleja to dôvodil tým, že predmetné transakcie, pri ktorých odoslanie alebo preprava začali v jednom členskom štáte (Česká republika) a skončili v inom členskom štáte (Rakúsko), neboli predmetom dane v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom miestom dodania tovaru spojeného s prepravou je podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase začatia prepravy. Čo sa týka ostatných sporných dodávateľských faktúr (od dodávateľov CORNECO SLOVAKIA s.r.o., BINOR, s.r.o., Fónix – ALFA s.r.o., JR Land, s. r. o., AGRO-WORLD, s.r.o., SALICS s.r.o., KarBer s.r.o., a odberateľa Zen Corporation s.r.o., ďalej budú spoločnosti označované len ich názvom bez uvedenia s.r.o.) správca dane odôvodnil nepriznanie práva na odpočítanie dane tým, že dodávateľom nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania tovaru uvedeného na faktúre vyhotovenej pre žalobcu, preto nevzniklo žalobcovi právo odpočítať daň, a toto právo si preto nemohol uplatniť. V prípade faktúry pre odberateľa Zen Corporation správca dane nepriznal žalobcovi nárok na oslobodenie dodania tovaru (technický glycerín) od dane podľa § 43 zákona o DPH z dôvodu nepreukázania dodania tovaru do iného členského štátu osobe uvedenej na faktúre.

4. Na podklade žalobcom podaných odvolaní rozhodoval žalovaný v odvolacích konaniach a vydal dvanásť druhostupňových rozhodnutí: č. 100506936/2021 zo dňa 30.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 1“), č. 100507033/2021 zo dňa 30.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 2“), č. 100507153/2021 zo dňa 30.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 3“), č. 100507230/2021 zo dňa 30.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 4“), č. 100507362/2021 zo dňa 30.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 5“), č. 100507505/2021 zo dňa 30.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 6“), č. 100527066/2021 zo dňa 06.04.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 7“), č. 100527758/2021 zo dňa 06.04.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 8“), č. 100528344/2021 zo dňa 06.04.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 9“), č. 100529175/2021 zo dňa 06.04.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 10“), č. 100534998/2021 zo dňa 07.04.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 11“) a č. 100529404/2021 zo dňa 06.04.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie 12“, a všetky spolu aj ako „napadnuté rozhodnutia“), ktorými boli potvrdené jednotlivé vyššie uvedené prvostupňové rozhodnutia (v bode 2. rozsudku).

5. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach stotožnil so závermi správcu dane, s jeho kontrolnými zisteniami a vyhodnoteniami, s konštatovaným porušením § 49 ods. 1 a ods. 2, ako aj § 43 ods. 1 zákona o DPH pri všetkých sporných faktúrach. S odvolacími námietkami ohľadom dodávateľa CAPITALIA sa vysporiadal tak, že aj po akceptovaní námietky, že na prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník sa nevyžaduje, aby ho strana fyzicky držala, uvedené nemá vplyv na konečné vyhodnotenie správcu dane, a to že dodanie tovaru dodávateľom CAPITALIA žalobcovi nebolo predmetom dane v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, preto žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. V tejto súvislosti konštatoval, že tovar bol odoslaný od prvého dodávateľa priamo ku konečnému odberateľovi, viaže sa k tomu len jedna fyzická preprava, a s odkazom na rozsudky Európskeho súdneho dvora C-245 EMAG a C-430/09 Euro Tyre Holding BV sa takáto jediná preprava môže pripočítavať len jednej z týchto dvoch dodávok a len táto dodávka bude oslobodená od dane.

6. Čo sa týka faktúr od ostatných dodávateľov (CORNECO SLOVAKIA, BINOR, Fónix – ALFA, JR Land, AGRO-WORLD, SALICS, KarBer, a odberateľ Zen Corporation) žalovaný v napadnutých rozhodnutiach uviedol, že ohľadom týchto dodávateľov v ich daňových kontrolách daňové orgány zistili v podstate ich nekontaktnosť, ako aj nekontaktnosť ich subdodávateľov (často išlo o nastrčeného bieleho koňa), zistili že dodávateľom nebolo priznané právo na odpočítanie DPH, a de facto nemohol byť obchod ďalej realizovaný, a teda nepriznali odpočet DPH ani žalobcovi. Žalovaný v napadnutých

rozhodnutiach uvádzal, že napriek skutočnosti, že deklarovaný dodávateľ bol nesúčinný, správca dane získal dostatočne relevantné dôkazy, aby spochybnil, že deklarované prijaté zdaniteľné plnenie, nákup tovaru od tohto dodávateľa, bolo reálne uskutočnené tak, ako to bolo uvedené na faktúre. Tiež trval na názore, že dodanie tovaru konečným odberateľom zo strany žalobcu ešte nepreukazuje, že tovar aj nadobudol od deklarovaného dodávateľa. Mal za to, že tým, že správca dane relevantnými dôkazmi spochybnil deklarované skutočnosti, preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý toto bremeno neunesol a žiadne ďalšie iné relevantné dôkazy nepredložil. V tejto súvislosti dáva súd do pozornosti, že dokazovanie, vyhodnotenie dôkazov a zisťovanie skutkového stavu prebiehalo v prípade všetkých vyššie uvedených dodávateľov podobne/rovnako, a tak isto aj závery daňových orgánov vychádzali z obdobných zistení a formulovali totožné konečné hodnotenie dôkazov ako aj neunesenie dôkazného bremena žalobcom.

II. Správna žaloba

7. Žalobca sa žalobou zo dňa 22.07.2022, doručenu Krajskému súdu v Bratislave toho istého dňa, domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia 12-tich napadnutých rozhodnutí spolu s 12-timi prvostupňovými rozhodnutiami, a tiež aby veci boli vrátené správcovi dane na ďalšie konanie. Dôvody na zrušenie napadnutých rozhodnutí videl v tom, že napadnuté rozhodnutia (ako aj prvostupňové rozhodnutia) vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci a skutkový stav, ktorý vzali orgány verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. c/ a f/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v relevantnom znení, ďalej len „SSP“).

8. Nesprávne posúdenie veci orgánmi verejnej správy sa podľa žalobcu týkalo dvoch okruhov právnych problémov: a) otázky miery dôkazného bremena zaťažujúceho daňový subjekt (žalobcu) a b) otázky pretrhnutia reťaze dodávateľských vzťahov v rámci tzv. intrakomunitárneho dodania a s tým spojeného vzniku daňovej povinnosti pri dani z pridanej hodnoty s následnou možnosťou odpočítania tejto dane ako dane na vstupe – nadobudnutie tovaru z iného členského štátu.

9. K namietanému rozporu skutkového stavu s administratívnymi spismi, resp. že skutkový stav v nich nemá oporu, žalobca uviedol, že nebolo preukázané, že by sa žalobca podieľal na akomkoľvek podvodnom konaní; a ak sa aj nejakého podvodného konania dopustili iné osoby, a to či už v postavení dodávateľov, subdodávateľov, alebo odberateľov žalobcu (ani toto podvodné konanie tretích osôb však preukázané nebolo).

10. Žalobca ako prvé dal do pozornosti, že v nastolenej právnej otázke - miere dôkazného bremena, resp. jeho rozdelenia medzi daňový subjekt a orgán verejnej správy nie je k dispozícii ustálená rozhodovacia prax súdov, a teda žalobca aj orgán verejnej správy vychádzali každý z judikatúry podporujúcej vlastné právne závery. Z uvedeného dôvodu sa žalobca dovoľáva toho, aby si správny súd urobil v nastolených právnych otázkach vlastný úsudok a vydal rozhodnutie založené práve na tomto vlastnom úsudku; pričom takýto postup súdu bude zákonný, hoci vzhľadom na nejednotnosť rozhodnutí najvyšších súdnych autorít sa tento úsudok správneho súdu nutne nebude zhodovať so závermi týchto súdnych autorít vyslovenými v niektorých rozhodnutiach; s inými však bude naopak v súlade.

11. Ako prvé teda namietal neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom daňovými orgánmi, ktoré vychádzali z nesprávneho výkladu aplikovanej právnej úpravy, že ak správca dane vyjadrí pochybnosti o akejkoľvek skutočnosti, prenáša sa tým bez ďalšieho dôkazné bremeno na daňový subjekt a ak tento tieto pochybnosti nevyvráti, neunesol dôkazné bremeno. Pre unesenie dôkazného bremena daňovým subjektom stačí, ak tento preukáže základné skutočnosti týkajúce sa jeho ekonomickej činnosti podliehajúcej daňovo-právnej regulácii (zdaneniu), ktoré sú v jeho dispozícii; inak povedané, aby preukázal to, čo tvrdí najmä v daňovom priznaní. Nie je však prípustné, aby orgán verejnej správy zaťažoval daňový subjekt neprimeraným dôkazným bremenom, t. j. aby ho nútil vykonávať vo vzťahu k svojim dodávateľom (prípadne dokonca subdodávateľom) alebo odberateľom vyšetrovanie na úrovni stíhania deliktov. Poukázal na § 36 daňového poriadku - vyhľadávaciu činnosť správcu dane - v zmysle ktorého, ak správca dane zistí pochybnosti, ktorých odstránenie nie je vo sfére pôsobnosti kontrolovaného daňového subjektu, tieto pochybnosti prípadne sám odstráni (ďalším) vyhľadávaním. Uviedol tiež, že v zmysle § 24 ods. 3 daňového poriadku platí, že dôkazné bremeno sa rozkladá podľa povahy veci medzi daňový subjekt a správcu dane.

12. Ďalej uviedol, že rozsah dispozície právnej normy ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku (teda rozsah povinností dôkazného bremena) tak treba vykladať vzhľadom na účel právnej úpravy a aj s prihliadnutím na ústavný príkaz podľa čl. 2 ods. 3 v spojení s čl. 1 ods. 1 a čl. 13 Ústavy Slovenskej republiky tak, že je povinnosťou daňového subjektu preukazovať skutočnosti týkajúce sa jeho veci (teda jeho daňovej povinnosti), a to dôkaznými prostriedkami, ktoré sú v jeho dispozícii; popri tom samozrejme môže navrhovať aj vykonanie dokazovania dôkaznými prostriedkami mimo jeho dispozície. Ukladanie dôkazného bremena nad rozsah tejto zákonnej dispozície je nezákonné, resp. protiústavné. Namietal, že orgány verejnej správy v danom prípade požadovali od žalobcu ako daňového subjektu preukázanie, že tovar, ktorý kúpil a následne ďalej predal, kúpil práve od tých dodávateľov, ktorí mu aj vystavili faktúry za dodanie tohto tovaru, resp. že tento tovar nezískal žalobca z iného zdroja; prípadne nepoužil inak ako dodaním označenému odberateľovi. V tom je práve spor medzi žalobcom a oboma orgánmi verejnej správy, či postačuje na preukázanie tejto skutočnosti rozsah dôkazných prostriedkov, resp. dôkazov, ktoré žalobca predložil, resp. označil.

13. Podotkol, že v roku 2013 bola nesporne úroveň informačných technológií nižšia a rovnako tak aj rozsah a štruktúra verejne dostupných informácií, s ohľadom na čo treba posudzovať aj objektívne možnosti overovať si spoľahlivosť svojich obchodných partnerov. Mal za to, že možnosti na overenie si svojich obchodných partnerov, ktoré boli v danom čase k dispozícii, v celom rozsahu vyčerpal a nič nenasvedčovalo tomu, že by mal byť obchodný partner subjektom zapojeným do prípadného podvodného reťazca. Uviedol, že je neprípustné, aby orgány verejnej moci, hoci aj len čiastočne, prenášali svoje povinnosti na subjekty súkromného práva; a to aj v prípade, že orgán verejnej moci vo svojej činnosti narazí na vlastné limity dokazovania (neunesie dôkazné bremeno). S poukazom na zásadu in dubio pro reo (v pochybnostiach v prospech žalovaného), resp. in dubio mitius (v pochybnostiach miernejšie) zastával názor, že ak nie je nad akúkoľvek pochybnosť preukázané jeho protiprávne konanie, je potrebné posúdiť jeho vec tak, že konal v súlade s právom, teda miernejšie.

14. Žalobca za ďalšie namietal nesprávne posúdenie nadobudnutia tovaru z iného členského štátu (intrakomunitárny obchod), a problém videl v tom, či musí daňový subjekt ako odberateľ tovaru tento fyzicky prevziať na to, aby na neho prešlo vlastnícke právo k tomuto tovaru. Uviedol, že nadobudnutie vlastníckeho práva (teda tzv. ekonomického vlastníctva v zmysle výkladu príslušných smerníc Európskej únie) na území Slovenskej republiky je právnou skutočnosťou, s ktorou príslušná právna úprava zákona o DPH spája vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľa (daň na výstupe) a s tým spojený vznik práva odberateľa (kupujúceho) na odpočítanie tejto dane ako dane na vstupe.

15. Namietal teda, že žalovaný síce v napadnutých rozhodnutiach (za január 2013 až marec 2013) formálne konštatuje (v súlade s argumentáciou žalobcu), že nadobudnutie vlastníctva formou traditio longa manu je prípustné, avšak následne len stroho konštatuje (bez riadneho vysvetlenia, ako k tomuto záveru dospel), že aj po akceptovaní uvedenej námietky žalobcu uvedené nemalo vplyv na konečný výsledok/vyhodnotenie správcu dane a to, že dodanie tovaru dodávateľom CAPITALIA platiteľovi dane nebolo predmetom dane v tuzemsku podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodávateľovi CAPITALIA nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, preto platiteľovi dane nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. Ďalej za mätúcu považoval aj argumentáciu žalovaného o nevyložení tovaru na území Slovenskej republiky, že „...bez toho, aby bol vyložený ... tieto miesta neboli spojené s fyzickou manipuláciou, t. j. s fyzickou nakládkou resp. vykládkou alebo väzením preverovaného tovaru...“; čo je v rozpore s argumentáciou žalobcu, s ktorou sa žalovaný (ako tvrdil) stotožnil, o právnej možnosti nadobudnutia vlastníctva veci tzv. dlhou rukou (traditio longa manu).

16. Žalobca mal za to, že vlastnícke právo k dotknutým tovarom nadobudol formou tzv. traditio longa manu, teda bez potreby fyzického ovládnutia daných vecí, k čomu došlo na základe dohody subjektov súkromného práva, ktorá bola právne možná. Predmetný tovar (lisovaný repkový olej) nadobudol od spoločnosti CAPITALIA, a to na základe kúpnych zmlúv, v ktorých bolo dodanie tovaru (naloženého vo vlaku) dohodnuté v parite FCA A. (t. j. miesto dodania na území Slovenskej republiky). Uviedol, že podstatou tejto doložky je to, že dodanie tovaru je uskutočnené v mieste určenia zmluvných strán, pričom okamih dodania je ten, kedy tovar príde (naložený v dopravnom prostriedku) do dohodnutého miesta určenia (v danom prípade A., Slovenská republika). V uvedených zmluvách bolo pritom dohodnuté, že prepravu tovaru z Kútov do Viedne, kam žalobca tovar ďalej dodával, zabezpečí predávajúci (spoločnosť CAPITALIA) a prepravné náklady znáša kupujúci (žalobca). Keďže nebolo ekonomické (ani z povahy

veci nutné), aby sa vyžadovalo fyzické (osobné) prevzatie tovaru zamestnancami žalobcu, kúpna zmluva pripúšťala, aby na nadobudnutie vlastníctva postačovalo samotné právne prevzatie tovaru. Poukázal na už z rímskeho práva známy právny inštitút označovaný ako držobná dohoda (constitutum possessorium), kedy sa postavenie doterajšieho civilného držiteľa (t. j. toho, ktorý má k veci civilné právo pre seba) zmení len na tzv. detenciu, teda naturálnu držbu (t. j. stav, kedy drží vec, súc si vedomý, že ju drží pre tretieho). V zmysle uvedeného teda predávajúci (spoločnosť CAPITALIA) v čase prepravy do miesta dodania (A.) síce držal vec pre seba, ale potom nastal okamih dodania tovaru, kedy nastalo jeho právne prevzatie kupujúcim (žalobcom) a civilná držba predávajúceho sa zmenila už len na naturálnu držbu (detenciu). Po nadobudnutí tovaru žalobcom teda spoločnosť CAPITALIA zabezpečovala prepravu tovaru (už vo vlastníctve žalobcu) žalobcovmu odberateľovi vo B. (v C.). Predmetnú prepravu zabezpečovala spoločnosť CAPITALIA síce vo svojom mene, ale na účet žalobcu, čím bol založený komisionársky vzťah medzi týmito subjektmi.

17. Uviedol, že preprava tovaru z A. do B. musí byť v danom prípade jednoznačne kvalifikovaná ako samostatná preprava a nie ako pokračovanie predchádzajúcej prepravy (do A.), keďže uvedené prepravy nezabezpečovala tá istá osoba (na rozdiel od prepravy do A., prepravu do B. zabezpečoval žalobca, resp. technicky jeho dodávateľia právne v mene a na účet žalobcu). Zmluva, ktorú žalobca uzatvoril so spoločnosťou CAPITALIA v skutočnosti predstavuje dve zmluvy, prvou je kúpna zmluva, na základe ktorej žalobca kupuje tovar od spoločnosti CAPITALIA v Kútoch, pričom táto zmluva bola dodaním do A. naplnená a druhá je komisionárska zmluva, na základe ktorej sa spoločnosť CAPITALIA zaviazala žalobcovi (ako svojmu odberateľovi z kúpnej zmluvy) zabezpečiť prepravu podľa pokynu žalobcu, a to následne po splnení svojho záväzku dodať tovar žalobcovi do A.. Zároveň z uvedeného vyplýva, že prepravovaný tovar bol v danom prípade predmetom minimálne dvoch zmlúv o preprave, a to o preprave do miesta nadobudnutia tovaru žalobcom (A.) a o preprave z A. do B., čo bola preprava spojená s dodaním tovaru žalobcom jeho odberateľovi (Münzer Bioindustrie, GmbH). V predmetnej otázke nie je relevantné, ako prebiehal fyzický pohyb tovaru, ale kto bol oprávnený disponovať s tovarom ako vlastník. Namietal, že oba orgány odmietajú argumentáciu žalobcu k podstate jeho súkromnoprávných úkonov (obchodných vzťahov) a snažia sa im prisúdiť vlastnú interpretáciu vychádzajúcu z potreby orgánu verejnej moci dosiahnuť vlastné (nesporne legitímne) ciele, čím však smerujú k spätnej deformácii týchto súkromnoprávných vzťahov, pričom správne orgány by mali právny stav založený aprobovaným súkromnoprávnym vzťahom rešpektovať a vychádzať z neho.

18. Napokon žalobca uviedol ku každému zdaňovaciemu obdobiu obchody a dodávateľov, s ktorými je spojené neuznanie odpočtu DPH žalobcovi a v čom spočíva spor, t. j. či sa žalobca skutočne stal vlastníkom dodaného tovaru na území Slovenskej republiky a tým pádom si mohol dodávateľ uplatniť voči žalobcovi DPH na výstupe a žalobca si odpočítava daň na vstupe (týkajúce sa dodávateľa CAPITALIA a zdaňovacích období január až marec 2013) alebo či uniesol dôkazné bremeno na preukázanie nároku na odpočítanie DPH na vstupe vyplývajúcej z dodávateľských faktúr (týkajúci sa dodávateľov BINOR, Fónix – ALFA, CORNECO SLOVAKIA, JR Land, AGRO-WORLD, SALICS, KarBer, či odberateľa Zen Corporation a neuznania oslobodenia od DPH vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru tomuto odberateľovi v zdaňovacích obdobiach február až december 2013).

III. Vyjadrenia žalovaného a žalobcu, ďalší priebeh súdneho konania

19. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 14.03.2023 zotrval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a navrhol žalobu zamietnuť. Uviedol, že správca dane vykonal značné množstvo úkonov, či už na požiadanie žalobcu, alebo podľa vlastného uváženia a vyhodnotenie dôkazov správcou dane bolo uskutočnené na základe vykonaných ústnych pojednávaní, výsluchov svedkov, miestnych zisťovaní, medzinárodných žiadostí o výmenu informácií (ďalej aj „MVI“), ako aj z podaní žalobcu, jeho dokladov, evidencií, materiálov a listín v súlade s § 24 ods. 4 a § 3 ods. 3 daňového poriadku. Zdôraznil, že správca dane oznámil žalobcovi zistené skutočnosti na základe oznámenia s tým, že dôkazné bremeno sa z procesného hľadiska po tom, čo boli faktúry správcou dane spochybnené, opäť presunulo na žalobcu. Vo vzťahu k odberateľovi CAPITALIA uviedol, že z vykonaných dôkazov: výsluch svedka D. B. E. - konateľa CAPITALIA, ústneho pojednania so splnomocnenou zástupkyňou žalobcu, dožiadania k vykonaným daňovým kontrolám u daňového subjektu CAPITALIA a teda z daných protokolov bolo zistené, že predmetom vyššie uvedených zdaniteľných obchodov bolo dodanie toho istého tovaru (repkový olej) medzi viacerými spoločnosťami v nezmenenom stave. Tovar bol prepravený priamo od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi, pričom vzniklo viac dodávateľsko-

odberateľských vzťahov. Ten istý tovar menil vlastnícke právo len deklaroványmi faktúrami dodávateľov, avšak jeho fyzická dodávka bola len jedna.

20. Mal za to, že tovar nakúpený od spoločností AGRO-WORLD a Fónix – ALFA mal byť naskladnený do skladu vo B. F. a následne pri predaji vyskladnený na iné dopravné prostriedky zahraničným odberateľom G. H. a G. I., a teda že dodanie tovaru konečným odberateľom zo strany žalobcu ešte nepreukazuje, že tovar aj nadobudol od deklarováných dodávateľov, pričom v danom prípade odpočítania dane z faktúr od dodávateľa Fónix - ALFA žalobca neunesol dôkazné bremeno. Vo vzťahu k dodávateľovi BINOR uviedol, že tento bol nespolupracujúci a na základe vykonaného dožiadania a výsledkov z daňovej kontroly DPH u daňového subjektu BINOR, získal dostatočne relevantné dôkazy, aby spochybnil, že prijaté zdaniteľné plnenie, nákup pšenice, slnečnice od deklarovaného dodávateľa BINOR bolo reálne uskutočnené tak, ako to bolo deklarované na faktúre, a že pri tejto dodávke vznikla daňová povinnosť a právo na odpočítanie dane. Obdobne čo sa týka dodávateľa CORNECO SLOVAKIA, JR Land, AGRO-WORLD, SALICS a KarBer. Poznamenal, že uvedené platí aj v obchodnom prípade deklarovaného intrakomunitárneho dodania technického glycerínu odberateľovi Zen Corporation, keďže žalobca nepredložil také hodnoverné dôkazy, ktoré by preukazovali, že dodávky tovaru boli prevzaté odberateľom Zen Corporation. Poukázal tiež na to, že žalobca v týchto obchodných prípadoch konal neobzretne.

21. Žalobca v replike zo dňa 04.04.2023 uviedol, že vyjadrenie žalobcu neprináša žiadnu zásadnú právnu argumentáciu k samotnej žalobe. Uviedol, že žalovaný sa nevyjadril k žalobcom uvedenej argumentácii o spôsobe vysporiadania sa s nejednoznačnou judikatúrou ohľadom dôkazného bremena. Nesúhlasil s prenosom dôkazného bremena na žalobcu po vykonaní dokazovania žalovaným, čo považoval za neproporcionálnu záťaž účastníka administratívneho konania. Zodpovedanie otázky miery dôkazného bremena nespočíva v tom, koľko úkonov v rámci dokazovania správca dane urobil, ale v tom, aká miera dôkazného bremena zaťažujúca daňový subjekt vyplýva z platnej právnej úpravy (daňový poriadok, Ústava Slovenskej republiky). K druhej otázke spôsobu nadobudnutia vlastníctva uviedol, že z pohľadu zákona o DPH nie je podstatné to, ako prebiehal fyzický pohyb tovaru, ale to, kto je oprávnený disponovať s tovarom ako vlastník. Zdôraznil, že nadobudol od spoločnosti CAPITALIA v A. tovar podľa kúpnej zmluvy, t. j. dodaním tovaru v A. bolo prevedené na neho právo nakladať s tovarom ako vlastník, ktorý následne dodal odberateľovi vo B.. Keď na neho bolo prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastník, vzniklo mu právo odpočítania dane na vstupe, ktorú voči nemu svojou faktúrou uplatnila spoločnosť CAPITALIA.

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

23. Správca úpadcu – žalobcu oznámil e-mailom zo dňa 09.10.2025 súdu, že na majetok žalobcu spoločnosti Grandie, a. s. je vyhlásený konkurz. Na výzvu súdu podľa § 47 ods. 4 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o KR“) zo dňa 10.10.2025 správca doručil správne súdu návrh/súhlas zo dňa 16.10.2025 s pokračovaním v predmetnom konaní. V zmysle § 47 ods. 4 práva veta zákona o KR sa správca podaním návrhu na pokračovanie v konaní stáva účastníkom konania (t. j. žalobcom) namiesto úpadcu. Zároveň podľa § 52 ods. 1 zákona o KR vyhlásením konkurzu zanikajú úpadcove jednostranné právne úkony, ak sa týkajú majetku podliehajúceho konkurzu, najmä jeho príkazy, poverenia, plnomocenstvá a prokúry.

IV. Relevantná právna úprava

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

25. Podľa § 119 prvá veta SSP (v znení účinnom do 30.06.2023), „Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak.“

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

27. Podľa § 190 SSP, „Ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.“

28. Podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP, „Správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia vecí.“

29. Podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP, „Správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.“

30. Podľa § 11 ods. 1, prvá veta zákona o DPH (v znení účinnom v rozhodnom čase, t. j. do 31.12.2013), „Na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníak s hnuiteľným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.“

31. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, „Dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuiteľné a nehnuteľné veci, ...“.

32. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, „Predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.“

33. Podľa § 13 ods. 1 písm. a) a c) zákona o DPH, „Miestom dodania tovaru,
a) ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b), odseku 2 a § 14,
c) ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.“

34. Podľa § 17 ods. 1 zákona o DPH, „Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.“

35. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH:

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

(2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.“

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

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

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

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

37. 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.“

38. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku (v znení účinnom do 06.12.2022, t. j. ku dňu právoplatnosti napadnutých rozhodnutí), „Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.“

39. Podľa § 24 ods. 1 až ods. 4 daňového poriadku,

„(1) Daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
 - b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
 - c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
- (2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.
- (3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
- (4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.“

V. Právne posúdenie vecí správnym súdom

40. Na základe § 3 ods. 1, ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 1. júna 2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety dňa 6. júna 2023 náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie senátu 5S Správneho súdu v Bratislave (ďalej len „súd“, príp. „správny súd“) a následne v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2025 v znení Dodatku č. 3 účinného od 01.07.2025 bola vec náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie do novovzniknutého senátu 10S správneho súdu.

41. Správny súd ako súd príslušný na konanie, po vyhodnotení, že správna žaloba je prípustná, bola podaná včas (§ 181 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP), zastúpenou advokátom (§ 49 ods. 1 SSP), obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 57, § 182 SSP), po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu, preskúmal v medziach žalobného návrhu a podstatných žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP v spojení s § 183 SSP) napadnuté rozhodnutie, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP v znení účinnom do 30.06.2023) a zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 119 SSP), za splnenia procesných podmienok vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 SSP), a po preskúmaní vecí dospel k záveru, že žaloba je v časti dôvodná.

42. Predmetom konania pred správnym súdom bolo preveriť zákonnosť napadnutých rozhodnutí, ako aj postup predchádzajúci ich vydaniu, a to v medziach žalobných bodov, v rámci ktorých žalobca uviedol dve zásadné námietky (pričom uviedol, že nejde o skutkový spor, ale o právny spor; spor o výklad aplikovanej právnej úpravy), a to zaťažovanie žalobcu neprimeraným dôkazným bremenom, resp. nezákonné hodnotenie dôkazov a nesprávne právne posúdenie nadobudnutia tovaru z iného členského štátu (intrakomunitárny obchod) - momentu nadobudnutia vlastníckeho práva k prepravovanému tovaru.

43. Správny súd považuje za potrebné zopakovať, že hmotnoprávnymi podmienkami pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty sú požiadavky vyplývajúce z ustanovení § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ako aj z čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“) a to:

- a) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa),
- b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia plnenia) a
- c) zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení.

5. 1 K žalobnej námietke ohľadom zaťažovania žalobcu neprimeraným dôkazným bremenom, resp. nezákonné hodnotenie dôkazov

44. Súd ako prvé preskúmal žalobnú námietku ohľadom zaťažovania žalobcu neprimeraným dôkazným bremenom, resp. námietku ohľadom nezákonného hodnotenia dôkazov daňovými orgánmi a teda skúmal, aké dôkazy predložil žalobca, aké dôkazy vykonal správca dane a žalovaný, ako tieto vyhodnotili, a na čom boli postavené ich právne závery o hodnotení dokazovania a o neunesení dôkazného bremena žalobcom.

45. V tejto súvislosti súd uvádza, že v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku je to pritom práve daňový subjekt, ktorý je povinný v daňovom konaní preukázať splnenie vyššie uvedených hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, a to tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie, pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej (pozri rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 37/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21, sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009, rozsudok NSS SR sp. zn. 2Sfk/24/2021 zo dňa 31.07.2023).

46. Zároveň z vyššie uvedených hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH a východísk týkajúcich sa unesenia dôkazného bremena je zrejmé, že žalobca uplatňujúci si odpočet DPH musí v daňovom konaní preukázať aj to, že došlo k reálnemu dodaniu tovaru od inej zdaniteľnej osoby (pozri rozsudok NSS SR sp. zn. 2Sfk/24/2021 zo dňa 31.07.2023).

47. V zmysle konštantných záverov súdov na uplatnenie odpočtu DPH daňovým subjektom nestačí len predloženie faktúry a prípadne prepravného či iného dokladu, ale je potrebné aby tieto odrážali skutočný obsah uvedený v týchto listinách s tým, že daňové orgány sú oprávnené a zároveň povinné preverovať vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto predkladaných dôkazoch. Dokazovanie, ktoré vykonáva správca dane, následne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/7/2015 z 26.01.2017).

48. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti (z rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5Sžf/66/2016 z 31.05.2018, DSP 22/2018).

49. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (pozri rozsudok NSS SR sp. zn. 8Sžfk/11/2021 zo dňa 27.10.2023, rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015).

50. Z Uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 z 15.11.2017 vyplýva, že správny súd sa pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v zásade obmedzí na

otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádzal, nie sú pochybné a či umožňujú učiť skutkový záver, ku ktorému dospel správny orgán.

51. Žalovaný ohľadom obchodného prípadu medzi žalobcom a dodávateľom BINOR (v napadnutých rozhodnutiach 2, 4, 10, 11 a 12) uviedol, že na základe dožiadania príslušného správcu dane bolo zistené z daňovej kontroly na DPH u daňového subjektu BINOR, že tento je nezastihnuteľný, má evidovaný nedoplatok vo výške 1,1 milióna eur, vypočítaný údajný konateľ subdodávateľa SURA s.r.o. uviedol, že nikdy nepočul o uvedených spoločnostiach a ani nebol v žiadnej konateľom, ale rok späťne podpisoval nejaké dokumenty za nejakú finančnú odmenu, a teda daňovému subjektu BINOR nebolo priznané právo na odpočítanie dane zo všetkých dodávateľských faktúr predložených k jeho daňovému priznaniu k DPH za príslušné zdaňovacie obdobia. Ďalej uviedol, že správca dane na základe zistených skutočností skonštatoval, že daňovému subjektu BINOR nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania tovaru (slnečnice) uvedeného na predmetných faktúrach vyhotovených pre odberateľa - žalobcu, preto nevzniklo žalobcovi právo odpočítať si DPH. Správca dane teda nepriznal právo na odpočítanie dane žalobcovi z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, keďže u priameho dodávateľa žalobcu sa vierohodne a bezvýhradne nepotvrdilo reálne dodanie tovaru. Zdôraznil, že správca dane konštatoval, že nespochybňuje materiálnu existenciu tovaru, ale že dodávateľovi žalobcu nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania tovaru uvedeného na faktúre. Stotožnil sa aj so záverom správcu dane, že pri odpočítaní DPH musí daňový subjekt (všeobecne) preukázať právo na odpočítanie dane nielen vecnou súvislosťou dodávok tovarov s ich následným použitím, ale aj to, že tovar skutočne dodal dodávateľ uvedený na faktúre, ktorý je platiteľom DPH a uplatnil daň z pridanej hodnoty. Ďalej bolo v uvedených napadnutých rozhodnutiach konštatované, že sporná dodávka tovaru od dodávateľa BINOR mala podľa podkladov predložených žalobcom smerovať do skladu v J. K. I., pričom mala byť dodaná s dodacou podmienkou DAP J. K. I., t. j. s dodaním na miesto určenia J. K. I., kedy predávajúci nesie náklady a riziká až po miesto určenia, vrátane vykládky z došlého dopravného prostriedku. Tiež bolo uvedené, že žalobca uviedol vo svojom vyjadrení, že disponuje vážnymi lístkami, protokolmi o skúškach tovaru a vyhláseniami dodávateľov o pôvode tovaru, ale tieto dôkazy správcovi dane počas daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania nepredložil. Dôkazy, ktoré predložil žalobca na preukázanie reálneho dodania tovaru, boli vyhodnotené ako jednoznačne nepotvrdzujúce reálne dodanie tovaru. Uviedol, že podľa podkladov predložených žalobcom, tovar nakúpený od spoločnosti BINOR mal byť naskladnený do skladu v J. K. I. a následne pri predaji vyskladnený na iné dopravné prostriedky zahraničnému odberateľovi. Podľa vyjadrenia žalobcu, dopravu zabezpečoval zahraničný odberateľ, nahlasoval čísla vozidiel, ktoré sa následne dostavili na nakládku. Zotrval na názore správcu dane, že dodanie tovaru konečným odberateľom zo strany platiteľa dane ešte nepreukazuje, že tovar aj nadobudol od deklarovaného dodávateľa BINOR. Skutočnosť, že tovar bol pri predaji vyskladnený zo skladu v J. K. I. a predaný odberateľovi, nepreukazuje, že sa jednalo o ten istý tovar, ktorý mal byť dodaný od dodávateľa BINOR. Konštatoval, že tým, že správca dane relevantnými dôkazmi (vykonaným dožiadáním a výsledkami z daňovej kontroly DPH u daňového subjektu BINOR) spochybnil deklarované skutočnosti, preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý toto bremeno neunesol, žiadne ďalšie iné relevantné dôkazy nepredložil. Nebolo povinnosťou správcu dane zisťovať, ako reálne bolo uskutočnené dodanie preverovaného tovaru, preto žalovaný námietku žalobcu v odvolaní v tomto smere vyhodnotil ako nedôvodnú.

52. Žalovaný ohľadom obchodného prípadu medzi žalobcom a dodávateľom CORNECO SLOVAKIA (v napadnutých rozhodnutiach 5 až 11) uviedol, že na základe dožiadania Daňovému úradu Nitra o tomto dodávateľovi zistil, že spoločnosť na adrese sídla nesídlí, poštu nepreberá a so správcom dane nekomunikuje, na predvolanie sa jeho konateľ z G. k správcovi dane nedostavil. Zistenia z účtovných a daňových dokladov daňového subjektu CORNECO SLOVAKIA predložených jeho účtovníčkou správcovi dane boli, že faktúry z predmetných zdaňovacích období eviduje vo svojom účtovníctve, DPH vyplývajúca z predmetných faktúr je uvedená v záznamoch DPH za príslušné zdaňovacie obdobia a úhrady faktúr boli uskutočnené na tam uvedený bankový účet. Ďalej bolo dožiadáním inému správcovi dane zistené aj to, že subdodávateľ dodávateľa CORNECO SLOVAKIA spoločnosť VEDREX s.r.o. je nekontaktný. Z protokolov z daňových kontrol u daňového subjektu CORNECO SLOVAKIA za zdaňovacie obdobia roku 2013 správca dane zistil, že spoločnosť nekomunikovala, rovnako ako subdodávateľ VEDREX s.r.o., a bolo tam konštatované, že nedošlo k preukázaniu nákupu od subdodávateľa a daňovému subjektu CORNECO SLOVAKIA nevzniklo právo odpočítať daň. Na základe dožiadania správca dane zistil, že CORNECO SLOVAKIA deklaroval nákup tovaru fakturovaného žalobcovi na základe faktúry od dodávateľa VEDREX s.r.o. a správca dane vykonávajúci

daňovú kontrolu u daňového subjektu CORNECO SLOVAKIA neuznal odpočítanie dane z tejto faktúry z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Ďalej bolo konštatované, že daňovému subjektu CORNECO SLOVAKIA nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania tovaru uvedeného na faktúre vyhotovenej pre odberateľa žalobcu, preto nevzniklo žalobcovi právo odpočítať daň. Žalovaný uvádzal, že zákonodarca požaduje, aby platiteľ uplatňujúci odpočítanie dane preukázal, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený práve osobou uvedenou na faktúre. V odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaný uviedol, že dôkazy, ktoré predložil žalobca k preukázaniu reálneho dodania tovaru, správca dane vyhodnotil ako jednoznačne nepotvrdzujúce reálne dodanie tovaru. Ďalej mal za to, že dôkazné bremeno sa z procesného hľadiska po tom, čo boli faktúry spochybnené správcom dane, presunulo na základe oznámenia na žalobcu. Uviedol, že podľa podkladov predložených žalobcom, tovar nakúpený od CORNECO SLOVAKIA mal byť naskladnený do skladu v L. a následne pri predaji z tohto skladu odberateľovi ENAGRO, a. s. V tejto súvislosti zotrval na vyhodnotení správcu dane, že dodanie tovaru konečným odberateľom zo strany žalobcu ešte nepreukazuje, že tovar aj nadobudol od deklarovaného dodávateľa CORNECO SLOVAKIA. Žalovaný sa stotožnil s kontrolnými zisteniami a vyhodnoteniami správcu dane a mal za to, že napriek skutočnosti, že deklarovaný dodávateľ bol nesúčinný, správca dane získal dostatočne relevantné dôkazy, aby spochybnil, že deklarované prijaté zdaniteľné plnenie, nákup kukurice od tohto dodávateľa bolo reálne uskutočnené tak, ako to bolo uvedené na faktúre. Žalobcom predložené dodacie listy a vážne lístky až v rámci odvolania, pričom podľa vážnych lístkov vozidlá mali zahraničné (maďarské) evidenčné čísla, dodací list nemal pečiatku ani podpis, vyhodnotil žalovaný ako nevierohodné, pričom tieto preukazujú dodanie a odovzdanie tovaru žalobcom pre odberateľa ENAGRO, a. s., ale vierohodne a jednoznačne nepreukazujú, že tento tovar bol žalobcovi dodaný práve deklarovaným dodávateľom.

53. K obchodnému prípadu medzi žalobcom a dodávateľom Fónix – ALFA žalovaný (v napadnutých rozhodnutiach 3, 4) uviedol, že z dožiadania príslušného správcu dane správca dane zistil, že deklarovaný dodávateľ mal virtuálne sídlo, nemal zamestnancov, nemal dopravné prostriedky, mal fungovať ako internetový obchod a teda vyhodnotil, že jeho obchodnú činnosť možno charakterizovať ako deklarovanie fiktívnej ekonomickej činnosti bez akéhokoľvek reálneho základu. Zhodne so správcom dane konštatoval, že pri odpočítaní DPH musí daňový subjekt preukázať právo nielen vecnou súvislosťou dodávok tovaru s jeho následným použitím, ale aj to, že tovar skutočne dodal dodávateľ, ktorý je platiteľom DPH a DPH uplatnil. Následné dodanie tovaru daňovým subjektom inému odberateľovi na splnenie zákonnej podmienky na uplatnenie práva odpočítania DPH nepostačuje. Uviedol, že po zhodnotení všetkých zistených skutočností správca dane dospel k záveru, že žalobca nepreukázal hodnovernými a nespochybniteľnými dôkazmi, že dodanie tovaru bolo realizované tak, ako to deklarujú predmetné uvedené faktúry, a že pri týchto dodávkach vznikla daňová povinnosť a právo na odpočítanie dane, čím nepreukázal splnenie podmienok na vznik a uplatnenie práva odpočítať daň, uvedených v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Ďalej bolo uvedené, že správca dane zdôvodnil, že dodávka tovaru od dodávateľa Fónix - ALFA podľa ním predložených podkladov mala smerovať do skladu vo B. F., pričom mala byť dodaná s dodaním na miesto určenia B. F., kedy predávajúci nesie náklady a riziká až po miesto určenia, vrátane vykládky z došlého dopravného prostriedku. Spomenul aj to, že žalobca síce uviedol vo svojom vyjadrení, že disponuje vážnymi lístkami, protokolmi o skúškach tovaru a vyhláseniami dodávateľov o pôvode tovaru, ale tieto dôkazy správcovi dane počas daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania nepredložil. Poukázal aj na to, že v prípade dodávok tovaru, pri ktorých nebolo priznané právo na odpočítanie dane, dopravu mali zabezpečiť dodávatelia žalobcu, ale v prípade spochybnených dodávok predávajúci/dodávatelia, či už priami alebo predchádzajúci v obchodnom reťazci, vykazovali známky spoločností bez hospodárskej reality a nedisponovali takým materiálnym, technickým a personálnym zabezpečením, ktorý je potrebný na výkon veľkoobchodnej činnosti s poľnohospodárskymi plodinami. Uviedol, že značná časť subdodávateľov bola iba sprostredkovateľom obchodu, nedisponovali materiálnym a personálnym vybavením, tovar vo veľkých objemoch mal ísť priamo od dodávateľa k odberateľovi, nebolo možné preveriť pôvod tovaru, úhrady tovaru, kto organizoval a koordinoval prepravu. Žalovaný konštatoval, že sa plne stotožňuje s kontrolnými zisteniami a vyhodnoteniami správcu dane, že dodávateľ Fónix - ALFA bol v čase výkonu daňovej kontroly nesúčinný a nespolupracujúci, správca dane na základe výsledkov dožiadania o daňovom subjekte Fónix – ALFA získal relevantné pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia tak, ako bolo deklarované na faktúre, čím preniesol dôkazné bremeno na žalobcu a žalobca v prípade odpočítania dane z faktúr od tohto dodávateľa Fónix - ALFA neuniesol dôkazné bremeno. Poukázal na potrebu obozretnosti pri výbere obchodných partnerov.

54. V ďalších obchodných prípadoch medzi žalobcom a dodávateľmi: JR Land, AGRO-WORLD a KarBer žalovaný (v napadnutých rozhodnutiach 6, 7, 10, 11 a 12) postupoval obdobne, ako prvé popísal, že správca dane cez dožiadanie alebo z vlastnej činnosti zisťoval výsledok daňovej kontroly u deklarovaných dodávateľov, v rámci čoho boli uvedené zistenia o subdodávateľoch, ktorí boli poväčšine nezastihnuteľní, nespolupracujúci, prípadne ak boli zastihnutí (zahraniční) konatelia subdodávateľov, títo nemali vedomosť o predmetných obchodoch či spoločnostiach. Ohľadom deklarovaného dodávateľa AGRO-WORLD bolo cez dožiadanie iného správcu dane zistené, že táto spoločnosť nebola na adresa jej sídla nájdená a AGRO-WORLD podal na DPH za zdaňovacie obdobia november 2013 a december 2013 negatívne daňové priznanie, a teda bolo správcom dane vyhodnotené, že tento dodávateľ nevykonával v danom zdaňovacom období reálnu ekonomickú činnosť a nemal vytvorené materiálno-technické podmienky na jej vykonávanie. Taktiež bolo pri všetkých uvedených dodávateľoch konštatované, že v prípade spochybnených dodávok dodávateľa, či už priami alebo predchádzajúci v obchodnom reťazci, vykazovali známky spoločností bez hospodárskej reality a nedisponovali takým materiálnym, technickým a personálnym zabezpečením, ktoré je potrebné na výkon veľkoobchodnej činnosti s poľnohospodárskymi plodinami. Viacerí dodávatelia a subdodávatelia si neplnili daňové povinnosti, v nasledujúcich rokoch boli vymazaní z obchodného registra, prípadne predali obchodné podiely zahraničným osobám, resp. osobám nespoľahlivým, ktoré nemajú vôľu pokračovať v podnikateľskej činnosti a prestali komunikovať so správcom dane. Ďalej uvádzal, že správca dane na základe zistených skutočností konštatoval, že ten ktorý deklarovaný dodávateľ nepreukázal nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období (napr. aj že subdodávateľ vystavil faktúry pre deklarovaného dodávateľa bez reálneho plnenia), čím porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, z čoho vyhodnotil, že deklarovanému dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť zmysle § 19 zákona o DPH z titulu dodania tovaru uvedeného na faktúrach vyhotovených pre žalobcu, preto nevzniklo žalobcovi právo odpočítať daň, a preto toto právo mohol uplatniť, a teda nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH. Konštatoval tiež záver, že žalobca hodnovernými a nespochybniteľnými dôkazmi nepreukázal, že dodanie tovaru bolo realizované tak, ako to deklarujú predmetné faktúry, a že pri týchto dodávkach vznikla daňová povinnosť a právo na odpočítanie dane, čím nepreukázal splnenie podmienok na vznik a uplatnenie práva odpočítať daň uvedených v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

55. V obchodnom prípade medzi žalobcom a dodávateľom SALICS žalovaný v napadnutom rozhodnutí 12 na rozdiel od ostatných deklarovaných dodávateľov pri dodávateľovi SALICS uviedol, že bol vypočítaný jeho konateľ z Maďarskej republiky, ktorý uviedol, že spoločnosť vykonávala v roku 2013 obchodnú činnosť s poľnohospodárskymi komoditami, nemala zamestnancov, v prenájme mala sídlo, potvrdil vyhotovenie faktúr pre žalobcu, popísal obchodovanie so žalobcom, predložil podklady k DPH, výpisy z bankového účtu, a zvyšok bol totožný ako v ostatných prípadoch, správca dane vychádzal zo záverov z daňovej kontroly u deklarovaného dodávateľa a dospel k rovnakým záverom.

56. V obchodnom prípade medzi žalobcom a odberateľom Zen Corporation (český daňový subjekt) žalovaný v napadnutom rozhodnutí 12 uviedol, že žalobca deklaroval dodanie tovaru (technický glycerín) do iného členského štátu EÚ na základe odberateľskej faktúry. Uviedol, že z odpovede na MVI bolo zistené, že Zen Corporation so správcom dane nespolupracuje, sídli na tzv. virtuálnej adrese, od začiatku registrácie k DPH nepodal žiadne daňové priznanie a nebolo zistené, čo sa následne udialo s predmetným tovarom, žiadne bližšie informácie neboli známe, český konateľ nespolupracoval so správcom dane. Správca dane ďalej dôvodil, že žalobca nepredložil také prepravné doklady (CMR), ktoré by preukazovali, že dodávky tovaru boli prevzaté odberateľom Zen Corporation (v prípade dodávky tovaru na základe faktúry č. 1310537 žalobca predložil doklady, podľa ktorých bola príjemcom tovaru spoločnosť Oleochem, a.s., miesto vykladania Ústí nad Labem, Česká republika, pričom tovar mala prevziať spoločnosť AWT, teda tovar nebol dodaný deklarovanému odberateľovi na uvedenej faktúre). Vyhodnotenie správcu dane bolo, že žalobca nepreukázal v zmysle § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 tohto zákona, keďže vierohodne a jednoznačne nepreukázal dodanie tovaru - technického glycerínu do iného členského štátu osobe uvedenej na faktúrach, pričom uplatnil v zdaňovacom období december 2013 oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, čím porušil § 43 ods. 1 zákona o DPH.

57. Okrem vyššie uvedených konkretizovaných záverov pri každom dodávateľovi, žalovaný úvodom v napadnutých rozhodnutiach všeobecne uvádzal, že žalobca v rámci výkonu daňovej kontroly predložil správcovi dane o. i.: evidencie DPH za január 2013 až december 2013, dodávateľské faktúry za r. 2013,

evidenciu majetku, hlavnú knihu podrobnú a skrátenu za rok 2013, odberateľské faktúry za rok 2013, účtovnú osnovu, účtovný denník za rok 2013, prehľady dodávok vybraných komodít, kúpne zmluvy uzatvorené s vybranými dodávateľmi/odberateľmi, potvrdenia od brokerskej spoločnosti o uzatvorení obchodov, vybranú mailovú komunikáciu s obchodnými partnermi a brokerskou spoločnosťou, vybrané doklady o úhrade bankovým prevodom z M. F. k vybraným nákupom, predajom, vzájomné zápočty záväzkov a pohľadávok so spoločnosťami ENAGRO, a.s., prehľad nakúpeného a predaného tovaru za rok 2013. Uvádza tiež, že správca dane vykonal počas výkonu daňovej kontroly so žalobcom ústne pojednávania, o ktorých spísal zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 25.06.2014, zo dňa 23.09.2014, zo dňa 18.03.2015 a zo dňa 13.04.2015. V závere napadnutých rozhodnutí žalovaný konštatoval, že správca dane bol úzko súčinný žalobcovi, vykonal značné množstvo úkonov, či už na požiadanie žalobcu alebo podľa vlastného uváženia. Vyhodnotenie dôkazov správcom dane bolo uskutočnené na základe vykonaných ústnych pojednávanií, výsluchov svedkov, miestnych zisťovaní, medzinárodných žiadostí MVI, ako aj z podaní žalobcu, jeho dokladov, evidencií, materiálov a listín v súlade s § 24 ods. 4 a § 3 ods. 3 daňového poriadku.

58. Z vyššie uvedeného vyplýva že vo väčšine prípadov daňové orgány uviedli v rámci odôvodnenia napadnutých rozhodnutí svoje zistenia z protokolu z daňovej kontroly vykonanej u toho-ktorého deklarovaného dodávateľa so záverom, že bolo konštatované, že u neho nebola preukázaná realizácia dodania tovaru tak, ako to deklarujú jeho sporné faktúry, a teda deklarovanému dodávateľovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z jeho dodávateľských faktúr za dané zdaňovacie obdobia roku 2013 z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Na základe uvedených skutočností daňové orgány potom v napadnutých rozhodnutiach konštatovali záver, že deklarovanému dodávateľovi teda nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania tovaru uvedeného na faktúre vyhotovenej pre odberateľa - žalobcu, preto nevzniklo žalobcovi právo odpočítať daň a preto si nemohol toto právo uplatniť. Z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH daňové orgány nepriznali žalobcovi právo na odpočet dane z predmetných faktúr s dovetkom, že u priameho dodávateľa žalobcu sa vierohodne a bezvýhradne nepotvrdilo reálne dodanie tovaru. Daňové orgány predložené dôkazy vyhodnotili ako jednoznačne nepotvrďujúce reálne dodanie tovaru a tiež zotrvali na svojom názore, že dodanie tovaru konečným odberateľom zo strany žalobcu ešte nepreukazuje, že tovar nadobudol od deklarovaného dodávateľa, a že ide o ten istý tovar.

59. Daňové orgány v danom prípade tzv. „reťazili“ závery o tom, že keďže nebolo deklarovanému dodávateľovi v rámci jeho daňovej kontroly na DPH priznané právo na odpočet dane, t. j. porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, tak deklarovanému dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť zmysle § 19 zákona o DPH z titulu dodania tovaru uvedeného na faktúrach vyhotovených pre žalobcu, preto nevzniklo žalobcovi právo odpočítať daň, a teda ani žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie dane z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH, pričom takýto záver bol často urobený už aj u deklarovaného dodávateľa v obchodnom prípade s jeho subdodávateľom.

60. Vo väčšine prípadov deklarovaného dodávateľa daňové orgány zistili nekontaktnosť tohto dodávateľa a následne aj jeho subdodávateľa (kde sa z MVI vo viacerých prípadoch zistilo, že išlo dokonca o nastrčeného bieleho koňa), čo im v podstate stačilo na záver o nepreukázaní hmotnoprávných podmienok na priznanie odpočtu DPH u žalobcu. Správny súd nehovorí, že by daňové orgány v rámci skúmania hmotnoprávných podmienok nemohli zisťovať tieto údaje, môžu (aj keď primárne smerujú k záverom o podvodnom konaní), avšak tieto údaje v prípade skúmania naplnenia hmotnoprávných podmienok na jednom konkrétnom článku dodávateľského reťazca nemôžu byť hlavným (v niektorých prípadoch až jediným) dôvodom na konštatovanie o nesplnení hmotnoprávných podmienok a nepriznaní práva na odpočet DPH. Žalovaný teda dovodzoval nedodanie tovaru deklarovaným dodávateľom žalobcovi z toho, že na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca boli pochybnosti o dodaní tovaru, čo nie je pre posúdenie splnenia hmotnoprávných podmienok na inom neskoršom stupni reťazca podstatnou skutočnosťou, ale nanajvýš, dokresľujúcou informáciou (avšak čo by prípadne odôvodňovalo skôr závery o podvodnom konaní, v prípade preukázania všetkých znakov podvodného konania).

61. Čo sa týka záverov daňových orgánov, že či už priami alebo predchádzajúci dodávatelia v obchodnom reťazci vykazovali známky spoločností bez hospodárskej reality a nedisponovali takým materiálnym, technickým a personálnym zabezpečením, ktorý je potrebný na výkon veľkoobchodnej činnosti s poľnohospodárskymi plodinami, správny súd dáva od pozornosti, že z rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020 vyplýva, že „Smernica Rady 2006/112/

ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“. Nemožno teda z dôvodov, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, či preto, že v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti, zamietat' zdaniteľnej osobe z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, ako to vyhodnotil žalovaný.

62. Pri skúmaní splnenia hmotnoprávných podmienok sa daňové orgány musia v prvom rade vysporiadať s dôkazmi preloženými daňovým subjektom, a v prípade obchodu s tovarom ideálne s dôkazmi týkajúcimi sa pohybu tohto tovaru, ŠPZ dopravcov, skladovými zásobami tovaru a pod. Žalobca predložil rôzne dôkazy (uvedené v bode 57. rozsudku), od účtovných – faktúr až cez zmluvy, prehľady dodávok, vybrané doklady o úhrade bankovým prevodom, prehľad nakúpeného a predaného tovaru za rok 2013 a pod. Z uvedených záverov žalovaného v napadnutých rozhodnutiach vyplýva, že daňové orgány nijako konkrétnejšie nevyhodnocovali dôkazy predložené žalobcom v rámci hodnotenia dôkazov a v rámci odôvodnenia svojich právnych záverov. Pritom svoje závery o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočet dane u žalobcu stavali primárne na záveroch z daňovej kontroly deklarovaných dodávateľov, a z tam uvedenej vyplývajúcej nespokojnosti spolupráce subdodávateľov. V napadnutých rozhodnutiach uvedená veta, že „Dôkazy, ktoré predložil žalobca na preukázanie reálneho dodania tovaru, boli vyhodnotené ako jednoznačne nepotvrdzujúce reálne dodanie tovaru.“ v podstate bez konkretizácie, ktoré dôkazy vyhodnotili, ktoré boli či neboli relevantné, prečo niektoré nevykonali či nevyhodnotili, nie je dostatočným vyhodnotením v úvode napadnutých rozhodnutí uvedených dôkazov. Pokiaľ by sme dali z napadnutých rozhodnutí bokom závery daňových orgánov z daňových kontrol o deklarovaných dodávateľoch, t. j. závery o ich nekontaktnosti a nespokojnosti spolupráci ich subdodávateľov (keďže by mali byť v tomto prípade posudzované nanajvýš ako dokresľujúce informácie), tak sme sa z uvedených rozhodnutí nedozvedeli žiadne iné hodnotenie dôkazov, či už jednotlivito alebo vo vzájomnej súvislosti. Správny súd sa teda z napadnutých rozhodnutí nedozvedel odpoveď na hodnotenie predložených a vykonaných dôkazov (iných ako z daňovej kontroly deklarovaných dodávateľov), alebo či prípadne správca dane dáva na vrub žalobcovi neskoré predloženie návrhov dôkazov (podľa akých zákonných ustanovení) a pod. Správne orgány teda nevyhodnotili vykonané dôkazy (spomínané listinné dôkazy), a to jednotlivito ani vo vzájomných súvislostiach.

63. V tejto súvislosti správny súd cituje z rozsudku NSS SR sp. zn. 10Sžfk/54/2021 časť o judikatórnych posunoch pri vyhodnocovaní a odôvodňovaní jednotlivých dôvodov nepriznania práva na odpočet DPH:

„85. Pre úplnosť kasačný súd dopĺňa, že v súvislosti s plnením hmotnoprávných podmienok došlo v ostatnom období k judikatórnej posunu. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ a nadväzujúcej rozhodovacej praxe kasačného súdu nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že tovar dodal ním deklarovaný dodávateľ. Kasačný súd týmto dáva do pozornosti, že Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci C-610/19 Vikingo uvádza, že hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Podľa Súdneho dvora EÚ skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej

subdodávateľ, nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie dane. Z rozhodnutia teda nevyplýva, že hmotnoprávnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar alebo služby musia byť dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a uvedenému dodávateľovi vznikla aj daňová povinnosť. Aktuálna rozhodovacia prax kasačného súdu pritom už štandardne reflektuje na citované rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo - napr. sp. zn. 5Sžfk/66/2020 zo dňa 28. júla 2022, sp. zn. 5Sžfk/73/2020 zo dňa 25. augusta 2022, sp. zn. 10Sžfk/28/2020 zo dňa 27. júna 2022.

86. Najvyšší správny súd konštatuje, že podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ sa Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie (Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie).

87. Zároveň kasačný súd uvádza, že judikatúrny posun nastal aj rozhodnutím sp. zn. 3Sžfk 15/2020 z 30. júna 2022, uverejneného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, a 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“. V tejto súvislosti kasačný súd uzatvára, že princíp predvídateľnosti súdneho rozhodovania je potrebné pomerovať a aplikovať v súlade s princípom zákonnosti rozhodovania, pričom je potrebné zohľadniť aj aktuálny vývoj judikatúry. Opačný prístup by totiž mohol znamenať odopretie výkonu spravodlivosti.“

64. Pre úplnosť správny súd uvádza, že sa nestotožnil s názormi žalobcu, že by na priznanie práva na odpočet DPH stačilo predložiť faktúru, pretože faktúra jednak musí odrážať skutočné plnenie, ktoré je potrebné vedieť preukázať a zároveň správca dane má samozrejme možnosť aj povinnosť verifikovať doklady a skutočnosti z nich vyplývajúce (pozri bod 47. rozsudku). Je však potrebné, aby hodnotenie dôkazov bolo správcom dane vykonané v súlade s § 3 ods. 3 daňového poriadku a v súlade so závermi vyplývajúcimi z judikatúry Súdneho dvora EÚ.

65. Okrem toho čo sa týka obchodného prípadu medzi žalobcom a odberateľom Zen Corporation (v napadnutom rozhodnutí 12) v tomto prípade žalovaný okrem záverov z MVI o výsledkoch daňovej kontroly u odberateľa, podľa ktorých spoločnosť Zen Corporation nepodala za predmetné zdaňovacie obdobie daňové priznanie k DPH, tým pádom nedeklarovala žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, vyhodnotil aj predložené doklady, podľa ktorých bola príjemcom tovaru spoločnosť Oleochem, a.s., miesto vykladania N. K. L., Česká republika, pričom tovar mala prevziať spoločnosť AWT, teda dospel k záveru, že tovar nebol dodaný deklarovanému odberateľovi na uvedenej faktúre. Daňové orgány teda nestavali svoje závery len na záveroch z daňovej kontroly u odberateľa, ale vyhodnotili aj dôkaz predložený žalobcom, ktorý nepotvrdzoval skutočnosti uvedené na faktúre, ktoré sa nepotvrdili ani v kontexte ďalších informácií z MVI o odberateľovi. V tomto prípade preto súd nezhliadol nezákonnosť postupu žalovaného v prípade hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku. Zároveň žiadne ďalšie osobitné tvrdenia/námietky žalobca v nadväznosti na tohto odberateľa v žalobe (odlišné od deklarovaných dodávateľov, nad rámec neprimeraného zaťaženia dôkazným bremenom) neuviedol, preto vyššie uvedené všeobecné žalobné námietky v tejto časti žaloby týkajúcej sa obchodu s odberateľom Zen Corporation súd nevyhodnotil ako dôvodné.

66. Na základe vyššie uvedeného správny súd prisvedčil žalobným námietkam ohľadom neprimeraného zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, resp. o nezákonnosti pri hodnotení dôkazov, keď žalovaný v prípade viacerých vyššie uvedených dodávateľov (CORNECO SLOVAKIA, BINOR, Fónix – ALFA, JR Land, AGRO-WORLD, SALICS a KarBer), čo sa vyskytlo v 11-tich napadnutých rozhodnutiach 2-12, dával na vrub žalobcu v podstate nekontaktnosť a nesúčinnosť dodávateľov a subdodávateľov žalobcu.

Teda prisvedčil žalobným námietkam ohľadom pochybení správnych orgánov pri vyhodnocovaní dôkazov, aj ohľadom nesprávneho rozširovania dôkazného bremena žalobcu ako daňového subjektu, čo správny súd vyhodnotil ako nesprávnu aplikáciu ustanovenia § 3 ods. 3 daňového poriadku - § 191 ods. 1 písm. c) SSP nesprávne právne posúdenie ustanovení a východísk pre hodnotenie dôkazov, v dôsledku čoho došlo v zmysle § 191 ods. 1 písm. g) SSP k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

67. V novom konaní bude preto potrebné, aby žalovaný vykonal hodnotenie všetkých získaných dôkazov a to v súlade s § 3 ods. 3 daňového poriadku, každý dôkaz vyhodnotil jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, čo náležite odôvodní tak, aby to zodpovedalo logickej úvahe, s prihliadnutím na všetky skutočnosti, ktoré vyšli najavo pri správe daní, a zároveň je potrebné, aby tieto závery boli súladné s pravidlami vyplývajúcimi z (aj z vyššie uvedenej) judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

5.2 K žalobnej námietke ohľadom nesprávneho právneho posúdenia nadobudnutia tovaru z iného členského štátu

68. Správny súd z administratívneho spisu a napadnutých rozhodnutí zistil, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí 1 až 3 uviedol k obchodnému prípadu medzi žalobcom a dodávateľom CAPITALIA, že správca dane zistil, že daňový subjekt CAPITALIA nemal fakturovať dodanie tovaru (lisovaného repkového oleja) ako dodanie tovaru, ktoré je predmetom dane v tuzemsku z dôvodu, že sa tu neskončilo jeho odoslanie ani preprava. Miestom dodania tovaru spojeného s prepravou je podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru začína uskutočňovať (Česká republika) a tovar bol dodaný rakúskemu odberateľovi G. F. H. O. B.. Uviedol, že sa uskutočnil výsluch D. B. E. - konateľa spoločnosti CAPITALIA, ktorý popísal priebeh obchodovania, potvrdil svoj podpis na faktúre, na výzvu správcu dane na predloženie dokladov spoločnosť nereagovala a konateľovi čoskoro skončila funkcia. Cez dožiadanie správcu dane žiadal preverenie obchodov u subjektu CAPITALIA, cez MVI žiadal Českú republiku o informácie o tovare a subjektoch. Nahliadol aj do spisu daňového subjektu CAPITALIA a zistil, že predmetom vyššie uvedených zdaniteľných obchodov bolo dodanie toho istého tovaru (repkový olej) medzi viacerými spoločnosťami v nezmenenom stave. Tovar bol prepravený priamo od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi, pričom vzniklo viac dodávateľsko-odberateľských vzťahov. Ten istý tovar menil vlastnícke právo len deklarovateľmi faktúrami dodávateľov, avšak jeho fyzická dodávka bola len jedna. Daňový subjekt CAPITALIA zabezpečoval prepravu tovaru. Prepravná spoločnosť AWT vyhotovila faktúru č. 7350181592 zo dňa 06.02.2013 za ucelenú prepravu z miesta začatia prepravy, t. j. začatia odoslania tovaru v ČR (L.) do miesta skončenia prepravy, t. j. skončenia odoslania tovaru v inom členskom štáte - C. (B.). Z faktúry za prepravu predmetného tovaru a prepravných dokladov vyplynula skutočnosť, že v prípade predmetných dodávok skutočná - fyzická preprava tovaru začala v jednom členskom štáte - Česká republika a skončila v inom členskom štáte - Rakúsko. Správca dane vlastným preverovaním, zisťovaním, aj nahliadnutím do spisu z daňových kontrol deklarovateľného dodávateľa CAPITALIA vyhodnotil, že žalobca nemá nárok na odpočítanie dane z faktúry z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko samotná dodávateľská faktúra ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatej faktúry a nie je dôkazom toho, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v tuzemsku v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH. Skutočnosť, že dodávateľ CAPITALIA prefakturoval odberateľovi - žalobcovi samostatne prepravné náklady na základe faktúry, nemá vplyv na posúdenie pohyblivej a nepohyblivej dodávky tovaru, t. j. na posúdenie miesta dodania tovaru. Doprava predstavuje pre dodávateľa CAPITALIA súčasť základu dane, je to náklad, ktorý vznikol v súvislosti s dodaním tovaru. Správca dane pripomenul, že dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. K tomu, aby došlo k prevodu ekonomického vlastníctva k tovaru, nepostačovalo, že si obchodní partneri CAPITALIA a platiteľ dane dohodli dodaciu podmienku FCA Kúty a že tovar sa nachádzal v A., pretože platiteľ dane v pozícii odberateľa nemal možnosť disponovať s predmetným tovarom. O prevode ekonomického vlastníctva k tovaru pojednáva ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Tovar bol odoslaný od prvého dodávateľa priamo ku konečnému odberateľovi, k tejto „sérii“ predajov tovaru sa viaže len jedna fyzická preprava tovaru. Aj podľa priloženého výkazu vozov prepravovaných s jediným nákladným listom bola preprava vykonaná vlakom z Lovosíc, ČR do Viedne Lobau Hafen. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že sa jednalo o jeden fyzický pohyb tovaru. Zmluvným prepravcom uvedeným na nákladnom liste bola spoločnosť AWT, ktorá túto prepravu fakturovala spoločnosti CAPITALIA, ktorá si prepravu tovaru objednala. Tovar nebol v tuzemsku vykladaný, nakladaný a nebolo s ním manipulované. Platiteľ dane nenadobudol ekonomické vlastníctvo k tovaru v Kútoch, ako to prezentuje, pretože nemal

právo nakladať v Kútoch s tovarom ako vlastník. Dodanie tovaru dodávateľom CAPITALIA žalobcovi nebolo predmetom dane v tuzemsku podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodávateľovi CAPITALIA nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, preto žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. Zároveň žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane pri refakturácii nákladov na prepravu dodávateľom CAPITALIA.

69. Správny súd dáva do pozornosti, že v prípade obchodného prípadu žalobcu s dodávateľom CAPITALIA nebolo sporný skutkový stav, tento žalobca ani nenamietal, namietal výlučne jeho právne posúdenie urobené žalovaným. Z uvedených skutkových záverov daňových orgánov má súd za to, predmetom vyššie uvedených zdaniteľných obchodov bolo dodanie toho istého tovaru (repkový olej) medzi viacerými spoločnosťami v nezmenenom stave. Daňový subjekt CAPITALIA zabezpečoval prepravu tovaru. Prepravná spoločnosť AWT vyhotovila faktúru za ucelenú prepravu z miesta začatia prepravy, t. j. začatia odoslania tovaru v ČR (Lovosice) do miesta skončenia prepravy, t. j. skončenia odoslania tovaru v inom členskom štáte - Rakúsko (Viedeň). Z faktúry za prepravu predmetného tovaru a prepravných dokladov vyplynula skutočnosť, že v prípade predmetných dodávok skutočná - fyzická preprava tovaru začala v jednom členskom štáte - Česká republika a skončila v inom členskom štáte - Rakúsko. Aj podľa priloženého výkazu vozov prepravovaných s jediným nákladným listom bola preprava vykonaná vlakom z Lovosíc, ČR do Viedne Lobau Hafen. Zmluvným prepravcom uvedeným na nákladnom liste bola spoločnosť AWT, ktorá túto prepravu fakturovala spoločnosti CAPITALIA, ktorá si prepravu tovaru objednala. Tovar bol prepravený priamo od prvého dodávateľa (ČR) k poslednému odberateľovi (Rakúsko), k tejto „sérii“ predajov tovaru sa viaže len jedna fyzická preprava tovaru (jeden fyzický pohyb tovaru), pričom vzniklo viac dodávateľsko-odberateľských vzťahov. Tovar nebolo v tuzemsku vykladaný, nakladaný a nebolo s ním manipulované. Ten istý tovar menil vlastnícke právo len deklarovanými faktúrami dodávateľov, avšak jeho fyzická dodávka bola len jedna.

70. Správny súd uvádza, že žalobcova argumentácia ohľadom nadobudnutia ekonomického vlastníctva formou traditio longa manu, ohľadom detencie či ohľadom uzavretia zmluvy, ktorá vlastne predstavuje dve zmluvy – kúpnu zmluvu a komisionársku zmluvu zároveň je z obchodno-právneho pohľadu a v rámci obchodných vzťahov možná, no pre účely daní sú podmienky pre právo na odpočet dane stanovené osobitným daňovým predpisom. Napr. pri určovaní miesta dodania tovaru pre účely posúdenia práva na odpočet dane sa vychádza z ustanovení zákona o DPH, nie z ustanovení Obchodného zákonníka. Výkladom žalobcu by potom boli ustanovenia zákona o DPH obsolentné, keďže vždy by mal správca dane rešpektovať dohody v obchodných vzťahoch a vychádzať výlučne z nich, hoci nie sú súladné s daňovými predpismi. Naopak žalobcova argumentácia postráda vysvetlenie jej súladu s ustanoveniami zákona o DPH, konkrétne napr. s § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

71. Správny súd má za to, že žalovaný sa správne a dostatočne vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu, keď uviedol, že napr. nadobudnutie vlastníctva formou traditio longa manu je prípustné, avšak aj po akceptovaní uvedenej námietky žalobcu uvedené nemalo vplyv na konečný výsledok/vyhodnotenie správca dane a to, že dodanie tovaru dodávateľom CAPITALIA platiteľovi dane nebolo predmetom dane v tuzemsku podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodávateľovi CAPITALIA nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, preto platiteľovi dane nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane.

72. Správny súd uvádza, že v zmysle § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH je jednou z hmotnoprávných podmienok pre uznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty dodanie tovaru inou zdaniteľnou osobou. Podľa § 19 ods. 1 je dňom dodania tovaru deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať sa tovarom ako vlastník. Ďalej platí, že pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH sa rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s huteľným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemsku z iného členského štátu. Zákon o DPH určuje pri dodaní tovaru spojeného s prepravou aj miesto dodania tovaru, ktorým je podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať. Zároveň podľa § 17 ods. 1 zákona o DPH je miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

73. Z uvedených ustanovení zákona o DPH jednoznačně vyplývá, ako sa určuje miesto dodania tovaru, ktorý je spojený s dopravou a v súlade s nimi to vyhodnocoval aj žalovaný. T. j. že miestom dodania tovaru spojeného s prepravou (ktorá bola jedna priama fyzická dodávka) je podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru začína uskutočňovať (Česká republika) a tovar bol (v zmysle § 17 ods. 1 zákona o DPH) dodaný rakúskemu odberateľovi Munzer Bioindustrie GmbH do Viedne (Rakúsko). Argumentácia žalobcu tak naráža na § 13 ods. 1 písm. a) a § 17 ods. 1 zákona o DPH, v ktorých je zadefinované miesto dodania a miesto nadobudnutia tovaru spojeného s prepravou.

74. Daňové orgány taktiež správne vychádzali zo záverov rozsudkov Európskeho súdneho dvora vo veci C-245 EMAG (ako aj C-430/09 Euro Tyre Holding BV), v zmysle ktorého, ak dve po sebe nasledujúce dodávky toho istého tovaru vykonané za protihodnotu medzi zdaniteľnými osobami, ktoré konajú ako také osoby, zakladajú jedinú dopravu tohto tovaru v rámci Spoločenstva, táto doprava môže byť pripočítaná iba jednej z týchto dvoch dodávok a len táto bude oslobodená od dane. Za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, v ktorých prvý nadobúdateľ, ktorý získal právo na nakladanie s tovarom ako vlastník na území členského štátu prvého dodania, prejaví svoj úmysel prepraviť tento tovar do iného členského štátu a predloží svoje identifikačné číslo na účely dane z pridanej hodnoty pridelené týmto naposledy menovaným členským štátom, sa preprava v rámci Spoločenstva musí pripísať prvej dodávke pod podmienkou, že právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na druhého nadobúdateľa v členskom štáte určenia prepravy v rámci Spoločenstva.

75. Teda argumentácia žalobcu o tom, že na nadobudnutie tovaru stačí jeho právne prevzatie a že daná doprava musí byť kvalifikovaná ako samostatná preprava z Kútov a nie ako pokračovanie predchádzajúcej prepravy v kontexte vyššie uvedených zákonných ustanovení a judikatúry Európskeho súdneho dvora neobstojí.

76. Pre úplnosť správny súd uvádza, že podľa neskoršej právnej úpravy zákona o DPH účinnej od 01.01.2020, t. j. nie účinnej v rozhodnom období, bolo do zákona o DPH doplnené ustanovenie § 13a (v nadväznosti na zmenu smernice Rady EÚ 2006/112/ES v roku 2018), v zmysle ktorého sa pri reťazových transakciách pri preprave tovaru z jedného členského štátu do druhého členského štátu, priradí odoslanie alebo preprava tovaru len k dodaniu uskutočnenému pre prostrednú osobu. Nakoľko v predmetnom prípade ide o obchodné transakcie z roku 2013, na dané transakcie (hmotnoprávne aspekty) sa vzťahuje právna úprava platná a účinná k času ich realizácie.

77. Čo sa teda týka druhého žalobného bodu ohľadom momentu nadobudnutia vlastníckeho práva k prepravovanému tovaru v rámci dodania z iného členského štátu týkajúceho sa faktúr od dodávateľa CAPITALIA, správny súd tento vyhodnotil ako nedôvodný. Súd sa stotožňuje so závermi žalovaného a správcu dane, že predmetné transakcie, pri ktorých odoslanie alebo preprava začali v jednom členskom štáte (ČR) a skončili v inom členskom štáte (Rakúsku), t. j. neboli predmetom dane v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH - miestom dodania tovaru spojeného s prepravou je podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru začína uskutočňovať. Dodanie tovaru dodávateľom CAPITALIA žalobcovi nebolo predmetom dane v tuzemsku podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodávateľovi CAPITALIA nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, preto žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane, z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona o DPH. Zároveň žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane pri refakturácii nákladov na prepravu dodávateľom CAPITALIA. Doprava predstavuje pre dodávateľa CAPITALIA súčasť základu dane, je to náklad, ktorý vznikol v súvislosti s dodaním tovaru. Pri dodaní tovaru nevznikla dodávateľovi daňová povinnosť v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, preto daňová povinnosť nevznikla ani pri prefakturovaní nákladov na prepravu, ktoré sa zahŕňajú do základu dane v zmysle § 22 ods. 2 písm. b) v nadväznosti na § 22 ods. 1 zákona o DPH.

5. 3 Záverečné zhodnotenie

78. Správny súd vzhľadom na uvedené skutočnosti s poukazom na § 191 ods. 1 písm. c) a g) SSP jedenásť napadnutých rozhodnutí (napadnuté rozhodnutia 2 až 12 obsahujúce obchodné prípady týkajúce sa neprimeraného zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, resp. nezákonnosti pri hodnotení dôkazov) zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom bude viazaný vysloveným právnym

názorom správneho súdu. Súd vzhľadom na kompetencie žalovaného v rámci odvolacieho konania (§ 74 ods. 2 až 4 daňového poriadku) nepovažoval za potrebné v záujme dosiahnutia účelu tohto súdneho konania zrušiť príslušné prvostupňové rozhodnutia.

79. Zároveň správny súd jedno napadnuté rozhodnutie (napadnuté rozhodnutie 1 obsahujúce iba obchodný prípad týkajúci sa faktúr od dodávateľa CAPITALIA a žalobnej námietky ohľadom posúdenia momentu nadobudnutia vlastníckeho práva k prepravovanému tovaru z iného členského štátu, ktorú súd vyhodnotil ako nedôvodnú) nezrušil a žalobu v tejto časti smerujúcej voči napadnutému rozhodnutiu 1 v zmysle § 190 SSP zamietol.

80. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP a v zmysle zásady úspechu v konaní úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania, pričom rozsah náhrady trov konania je vypočítaný pomerne, t. j. úspech v časti 11 napadnutých rozhodnutí z celkových 12 napadnutých rozhodnutí, teda žalobca mal úspech v rozsahu 91,67 % (výpočet = $11 \times 100 / 12$).

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

Poučenie:

BA-2S/156/2022
BA-2S/4-14/2023

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia na Správny súd v Bratislave (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 145 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30.06.2025).

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

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