

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-5S/58/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200372  
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 12. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Dana Jelinková Dudzíková, LL.M.  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1020200372.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dany Jelinkovej Dudzíkovej, LL.M. (sudca spravodajca), členky senátu JUDr. Ingridy Hudecovej a člena senátu JUDr. Róberta Jakubáča, PhD., v právnej veci žalobcu: FERRO CORE, a. s., Vajnorská 100/B, 831 04 Bratislava - mestská časť Nové Mesto, IČO: 45 680 949, právne zastúpeného AK Antol, s.r.o., Hviezdoslavova 645/14, 902 01 Pezinok, IČO: 47 257 024, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 100355864/2020 zo dňa 05.02.2020, takto

### rozhodol:

- I. Správny súd v Bratislave z r u š u j e rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky číslo 100355864/2020 zo dňa 05.02.2020 a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.
- II. Súd p r i z n á v a žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

### o d ô v o d n e n i e :

I.  
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia marec 2011, august 2011, september 2011, november 2011, december 2011, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 101482988/2017 zo dňa 04.07.2017. Daňová kontrola bola začatá v deň určený v Oznámení o daňovej kontrole č. 20067841/2014/9104404 zo dňa 07.04.2015 a bola vykonaná v zmysle § 46 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“). Žalobca podal dňa 26.04.2011 v zákonom stanovenej lehote riadne daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011, v ktorom deklaroval nadmerný odpočet vo výške 260 189,20 EUR. V zmysle § 80 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) podal žalobca za marec 2011 súhrnný výkaz, v ktorom uviedol, že pre odberateľa s IČ DPH CZ26268132 dodal tovar v hodnote 1 320 217 EUR. Nadmerný odpočet vznikol žalobcovi z dôvodu, že z nakúpeného tovaru – rebierkovej ocele na území Slovenska si odpočítal daň na vstupe a následne predmetný tovar dodal do iných členských štátov s oslobodením dane na výstupe v zmysle § 43 zákona o DPH. Nadmerný odpočet vznikol žalobcovi hlavne z dôvodu uplatnenia si práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr v celkovej hodnote 1 295 768,38 EUR, z toho DPH vo výške 259153,68 EUR, vystavených daňovým subjektom Smart invest, spol. s r.o., Kuznányho 734/28, Trenčín, IČO: 36 691 593 (ďalej len „Smart invest“), ktorý bol od 05.06.2014 ex offo vymazaný z obchodného registra. Žalobca mal následne dodať tovar zahraničnému odberateľovi LIROST, s.r.o., Příkop 843/4, Brno, Česká republika, IČ DPH: CZ26268132 (ďalej len „LIROST“), na základe odberateľských faktúr č. 211027, 211028, 211029 a 211030 (ďalej len „predmetné faktúry“), ktorými mal byť dodaný tovar v celkovej hodnote 1 320 216,84 EUR. Žalobca prepravu pre LIROST preukazoval medzinárodnými nákladnými listami, na ktorých bol ako

prepravca uvedený MARTIN Pechar – Pechar trans, Horní Těrlicko 413, 735 42 Těrlicko, IČ: 73176222 (ďalej len „Pechar trans“).

2. Za účelom preverenia dodávok tovarov na základe predmetných faktúr zaslal správca dane dňa 18.12.2015 Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „žiadosť o MVI“) č. 1791224/2015/90104404/Dob, Kopo do Českej republiky, v ktorej žiadal preveriť, či LIROST v mesiaci marec 2011 prijal tovar uvedený v predmetných faktúrach. Správca dane rozhodnutím č. 102391863/2016/9104404/Dob zo dňa 19.01.2016 prerušil daňovú kontrolu odo dňa 26.01.2016. Dňa 14.03.2016 bola správcovi dane doručená odpoveď č. 51583/16/Ska z českej daňovej správy, z ktorej vyplynulo, že LIROST nepredložil žiadne doklady, nakoľko boli odovzdané polícii Českej republiky. Podľa vyjadrenia LIROST bol tovar v ten istý deň expedovaný spoločnosťou kalle, s.r.o., Ružová dolina 6, Bratislava, IČO: 45 717 371 (ďalej len „kalle, s.r.o.“). Správca dane Oznámením č. 104462803/2016 oznámil žalobcovi, že dňa 07.12.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

3. Dňa 19.01.2017 zaslal správca dane Žiadosť o MVI č. 51466/2017/9104404/Kopo, Ivan do Českej republiky v súvislosti s prevereníom dopravy tovaru od prepravcu Pechar trans. Na základe toho bola daňová kontrola rozhodnutím č. 100130517/2017 zo dňa 20.01.2017 opätovne prerušená odo dňa 26.01.2017. Dňa 13.06.2017 obdržal správca dane odpoveď na žiadosť o MVI a dňa 14.06.2017 zaslal správca dane oznámenie žalobcovi, že dňa 13.06.2017 pominuli prekážky prerušenia daňovej kontroly.

4. Správca dane dospel na základe výsledkov dokazovania k záveru, že žalobca nemá právo na odpočítanie DPH v celkovej sume 259 153,68 EUR z faktúr vystavených Smart invest za dodanie tovaru. Správca dane zistil, že konateľ Smart invest A. B. bol nekontaktný, rovnako ako spoločnosť kalle, s.r.o., od ktorej mala spoločnosť Smart invest nakupovať tovar ďalej predávaný žalobcovi. Z výsledku vyšetrovania Expozitúry Bratislava Národnej jednotky finančnej polície Národnej kriminálnej agentúry Prezídia Policajného zboru uvedeného v uznesení sp. zn. ČVS: A./NKA-FP-BA-2013 zo dňa 07.11.2016 vyplývalo, že A. B., konateľ Smart invest, B. C., konaľka kalle, s.r.o. a C. D., konateľ LIROST s ďalšími členmi skupiny vytvárali schémy karuselových obchodov s cieľom vytvoriť podmienky pre neoprávnené nárokovanie nadmerného odpočtu. Vyhodnotením dokladov od žalobcu a z výpovedí svedkov A. B., B. C. a C. D. vyplývalo, že ten istý tovar v rovnakých množstvách koloval v reťazci firiem od spoločnosti kalle, s.r.o. cez Smart invest a FERRO ZEDA a.s. do spoločnosti LIROST a späť. Správca dane zistil, že skutočné dodanie tovaru a reálny pohyb tovaru medzi kalle, s.r.o., Smart invest, žalobcom a LIROST nebol preukázaný. Na základe toho správca dane vydal rozhodnutie č. 101950227/2019 zo dňa 15.08.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume 479 189,82 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011, nepriznal nadmerný odpočet v sume 260 189,20 EUR a vyrubil daň v sume 219 000,62 EUR. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že doklady, ktorými žalobca preukazoval dodanie tovaru daňovým subjektom Smart invest, boli vyhotovené účelovo s úmyslom dosiahnutia daňovej výhody. Žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniateľného plnenia. Vo vzťahu k dodaniu tovaru do iného členského štátu spoločnosti LIROST správca dane konštatoval, že neboli splnené podmienky oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH. Predmetné dodávky tak správca dane posúdil ako dodanie tovaru v tuzemsku.

5. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100355864/2020 dňa 05.02.2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“), ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie. V rozhodnutí žalovaného je uvedené, že žalobca nepreukázal právo na odpočítanie DPH z deklarovaného nákupu tovaru, betonárskej ocele a plechov od dodávateľa Smart invest a zároveň nepreukázal dodanie tovaru do iných členských štátov odberateľovi LIROST. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že ten istý tovar v rovnakých množstvách koloval v tých istých dňoch v reťazci LIROST - kalle, s.r.o. - Smart invest - žalobca - LIROST. K námietke žalobcu o zákonnosti dôvodov na prerušenie daňovej kontroly a o dĺžke trvania prerušenia daňovej kontroly žalovaný uviedol, že dôvody, pre ktoré bolo možné konanie prerušiť, sú uvedené v § 61 daňového poriadku, v súlade s ktorým správca dane postupoval.

II.  
Žaloba

6. Žalobca sa včas podanou správnu žalobou zo dňa 02.03.2020 domáhal na Krajskom súde v Bratislave zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane a priznania náhrady trov konania, z dôvodov, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, ďalej pre nesprávne právne posúdenie veci, pre nepreskúmateľnosť, nedostatočné zistenie skutkového stavu ako aj necelistosť administratívneho spisu. Žalobca navrhol správcovi dane vykonanie dôkazu svedkom E. F., G. E. a B. B., ktoré dôkazy neboli správcom dane vykonané, čím správca dane odmietol vykonať dôkaz výsluchom osôb, ktoré s tovarom nakladali. Žalobca mal pochybnosti o zákonnosti dôvodov na prerušenie daňovej kontroly a jej trvania, ktoré považoval za neprimerané dlhé. Z administratívneho spisu nevyplýva presný termín žiadosti o MVI ako aj jej doručenie. Daňová kontrola bola podľa žalobcu nezákonná vzhľadom na uplynutie jedného roka od jej začatia. Žalobca v žalobe poukázal na rozsudky Súdneho dvora EU vydané vo veciach C-80/11 a C-142/11, C-324/11, C-285/11 týkajúce sa dôkazného bremena na preukázanie daňového podvodu. Správca dane podľa žalobcu neuviedol konkrétny skutkový stav týkajúci sa obchodov medzi žalobcom a Smart invest, a teda, či spochybnil ich uskutočnenie alebo nie. K obchodom medzi spoločnosťou LIROST a žalobcom žalobca uviedol, že spoločnosť LIROST potvrdila vykonanie obchodov a vykonanie prepravy potvrdil aj prepravca Pechar trans. Žalobca požiadal o vykonanie dôkazu výsluchom E. F. a H. A.. Závery v rozhodnutí žalovaného sú nekonkrétne, všeobecné, bez opory vo vykonanom dokazovaní. Žalobca vzniesol námietku premlčania vo vzťahu k celému nároku uplatňovanému správcom.

III.

Vyjadrenie žalovaného

7. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 19.05.2020 navrhol žalobu zamietnuť. Tvrdenie žalobcu, že daňová kontrola bola prerušená nezákonne dlho a súčasne uplynula lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku považoval žalovaný za neopodstatnené. Správca dane žiadal o medzinárodnú výmenu informácií v spoločnostiach, u ktorých žalobca deklaroval spoluprácu, a to B. A. – Pechar trans (CZ), LIROST, s.r.o. (CZ), KŠ- STAVBY s.r.o. (CZ), ALDAT CZ s.r.o., Waren Transport s.r.o. (CZ), PROFEET HUNGARY KFT (HU) a mnoho ďalších. Vzhľadom na vyššie uvedené správca dane prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím č. 102391863/2016 zo dňa 19.01.2016 od 26.01.2016 a oznámením č. 104462803/2016 zo dňa 14.12.2016 ukončil prerušenie daňovej kontroly odo dňa 07.12.2016 a opätovne prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím č. 100130517 zo dňa 20.01.2017 odo dňa 26.01.2017 a oznámením č. 101324957/2017 zo dňa 14.06.2017 ukončil prerušenie odo dňa 13.06.2017. V tomto prípade daňová kontrola prebiehala v čase od 29.04.2015 do 25.01.2016, t. j. 272 dní, 07.12.2016 do 25.01.2017, t. j. 50 dní a od 13.06.2017 do dňa 17.07.2017 doručenia protokolu z daňovej kontroly, t. j. 35 dní, čo je v celkovom súhrne 357 dní. Správca dane neprekročil ročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku.

8. V spoločnosti Smart invest nebola vykonaná žiadna kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2011, ani kontrola za iné zdaňovacie obdobie roka 2011 a nebolo vykonané ani miestne zisťovanie za zdaňovacie obdobie marec 2011. Miestne príslušný správca dane v súvislosti s iným konaním (týkajúcim sa iného daňového subjektu) preveroval v spoločnosti Smart invest zdaňovacie obdobie január 2011. V rámci tohto konania spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom A. B. (bývalým konateľom od 26.10.2006 do 06.06.2011), svedok potrebné doklady v stanovenom termíne správcovi dane nepredložil a následne prestal so správcom dane komunikovať. Daňový subjekt Smart invest podal posledné daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 a bolo mu určené posledné zdaňovacie obdobie júl 2011. Pre daň z príjmov právnickej osoby podal daňový subjekt posledné daňové priznanie za rok 2009. Konateľ spoločnosti A. B. previedol vo februári 2011 svoju spoločnosť na thajskú občianku Phenpisu Sattruphinat, konateľom bol od 26.10.2010 do 06.06.2011 a od 04.06.2014 spoločnosť nemala konateľa. Odo dňa 05.06.2014 je spoločnosť ex offo vymazaná z obchodného registra. Správca dane požiadal Daňový úrad Žilina, pobočka Čadca, o výsluch svedka p. B.. V odpovedi Daňový úrad Žilina, pobočka Čadca, zo dňa 27.01.2017, ktorá bola zaevidovaná pod číslom XXXXX/XXXX, uviedol, že menovaného opakovane predvolával na výsluch svedka, ale zásielky sa vrátili späť s poznámkou "zásielka neprevzatá v odbernej lehote". Z dôvodu, že sa k správcovi dane nedostavil a ani sa neospravedlnil, správca dane požiadal Obvodné oddelenie PZ, Palárikova 1977, Čadca o jeho predvedenie, toto predvedenie bolo neúspešné.

9. Na základe vyjadrenia svedka I. E. J., ktorý sa odvolával na zamestnancov vykonávajúcich v tom čase funkciu skladníka, vedúceho prevádzky a administratívnych pracovníkov kontrolujúcich úhrady a ktorý nevedel uviesť, kto zabezpečoval evidenciu motorových vozidiel a ich váženie pri vstupe do areálu prevádzky a výstupe z areálu prevádzky, správca dane vyzval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich tvrdenie svedka spolu s predložením menného zoznamu zamestnancov. Žalobca na predmetnú výzvu správcu dane nereagoval. Pán I. D. (v kontrolovanom období bol zamestnaný u žalobcu na prevádzke Bratislave v pracovnej pozícii vedúceho skladu) podľa jeho vyjadrenia tovar, ktorý prichádzal do skladu a odchádzal zo skladu, sa spolu s motorovým vozidlom vážil na vrátnici na cestnej váhe tzv. kontrolné váženie, ktoré sa evidovalo v počítači na vrátnici, kde sa zaznamenávala váha netto. Jeho tvrdenie však nepreukázal žiadnymi dokladmi.

10. Žalovaný poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Mecsek – Gabona vo veci C 273/11, v ktorom sa uvádza, že ak platiteľ dane nespĺní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o dani z pridanej hodnoty v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od dane z pridanej hodnoty, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Súdny dvor EÚ rozhodol, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej účasti na tomto podvode. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ ďalej vyplýva, že na získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky oslobodenia od dane, vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku, či prípadnému zneužitiu, boli splnené. S účinnosťou od 1.10.2012 dochádza k sprísneniu podmienok na preukázanie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pričom sa väčšie povinnosti kladú na dodávateľa tohto tovaru, najmä v prípade, ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykonáva sám dodávateľ alebo odberateľ. Platiteľ dane je povinný podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane pri tovare dodanom z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 až 4 kópiou faktúry, dokladmi uvedenými v § 43 ods. 5 písm. b) a c) zákona o DPH v závislosti od toho, kto vykonáva prepravu alebo odoslanie tovaru do iného členského štátu a ďalej inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru. Žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdanieľných obchodov tak, ako bolo deklarované na sporných faktúrach, a tým nepreukázal ani splnenie zákonom stanovených podmienok na odpočítanie dane.

#### IV.

##### Relevantné právne predpisy

11. Podľa § 493e zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) 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.

12. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

13. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

14. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

15. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, (Napríklad zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.)

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

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

16. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

17. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

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

19. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (o.i. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov). Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

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

21. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

22. 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.

23. Podľa § 61 ods. 3 daňového poriadku konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

24. 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.

25. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

26. Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia,

vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

27. Podľa § 85 ods. 1 daňového poriadku právo na vymáhanie daňového nedoplatku je premlčané po šiestich rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol, ak osobitný predpis neustanovuje inak. Ak správca dane v lehote podľa prvej vety doručí daňovému subjektu výzvu podľa § 80, začína plynúť nová premlčacia lehota po skončení kalendárneho roku, v ktorom bola výzva doručená.

28. Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

29. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

30. 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.

31. 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.

32. Podľa § 49 ods. 2 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

V.

Posúdenie vecí správnym súdom

33. Podľa § 3 ods. 1, ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov začal Správny súd v Bratislave dňa 01.06.2023 svoju činnosť a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec, pôvodne vedená pred Krajským súdom v Bratislave pod sp. zn. 5S/58/2020, v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená do senátu 5S správneho súdu, kde je vedená pod sp. zn. BA-5S/58/2020.

34. Správny súd ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 SSP a § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých

zákonov, preskúmal v rámci žalobných bodov napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

35. Správny súd rozhodol o žalobe na nariadenom pojednávaní dňa 11.12.2025. Keďže pri vyhlásení rozsudku boli prítomní iba sudcovia a zapisovateľ, správny súd postupom podľa § 137 ods. 3 druhá veta SSP vyhlásil rozsudok dňa 11.12.2025 vyvesením skráteného písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli súdu po dobu 14 dní. Dňom vyhlásenia je 11.12.2025.

36. Úlohou správneho súdu bolo preskúmať v rámci žalobných bodov rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume 479 189,82 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011, nepriznal nadmerný odpočet v sume 260 189,20 EUR a vyrubil daň v sume 219 000,62 EUR.

37. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

Uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 prevzala aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c) daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané [§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH],

d) zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný [§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH].

38. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EU vzťah medzi existenciou a správnosťou faktúry na jednej strane a právom na odpočítanie DPH na druhej strane nie je automatický v tom zmysle, že po prvé toto právo je v zásade spojené so skutočným dodaním predmetného tovaru alebo poskytnutím predmetných služieb a po druhé výkon práva na odpočítanie sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná výlučne z dôvodu, že je uvedená na faktúre (rozsudok z 29.septembra 2022, Raiffeisen Leasing, C-253/21, K.:K.:L.:XXXX:XXX, bod 40 a odkaz na uznesenie zo 4. júla 2013, Menidžerski biznes rešenja, C-572/11, neuvěřeně, EU:C:2013:456, body 19 a 20).

39. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto v tej súvislosti zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

40. Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj

zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm, nie sú sami o sebe preukázaním splnenia predpokladov pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

41. Vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43). V prípade zneužitia práva teda musí z objektívne vykonaného dokazovania, že (i) plnenie napriek formálnemu dodržaniu podmienok podľa práva vedie k získaniu daňovej výhody v rozpore s cieľom sledovaným predmetnými ustanoveniami (tzv. objektívny test) a (ii) hlavný/prevažujúci cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu (tzv. subjektívny test). Zhrňujúc doteraz uvedené možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobrá viera v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valérieane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva dôkazné bremeno finančné orgány (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/27/2021 zo dňa 30.11.2022, bod 33,37,39).

42. Pokiaľ ide o dĺžku trvania prerušenia daňovej kontroly správny súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 30. septembra 2021 vo veci C-186/20, HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, podľa ktorého 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. Správny súd dodáva, že uvedený rozsudok Súdneho dvora Európskej únie neznamená, že správca dane by mal rezignovať na riadne odôvodnenie prerušenia daňovej kontroly a dĺžky trvania tohto prerušenia.

43. Vo vzťahu k inštitútu prerušenia daňovej kontroly správny súd uvádza, že z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nie tak, aby sa výnos z daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práv účastníkov daňového konania. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov. V daňovom konaní sa taktiež uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom tejto zásady (rozsudok

Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/18/2018 zo dňa 13.02.2019, bod 50, 51, 52 a 53). Najvyšší súd Slovenskej republiky sa v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/18/2018 zo dňa 13.02.2019 vyjadril aj k zákonnosti a primeranosti (proporcionalite) prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, v súvislosti s čím konštatoval (bod 75, 76, 80 ), že: „aj v takýchto prípadoch je potrebné postupovať účelne a efektívne, t.j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťovať informácie opakovane, resp. zisťovať totožné informácie opakovaným dožiadanim, či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti). Daňovú kontrolu je potrebné vykonávať v súlade so zákonom a v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu, čiže rozsah kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti...Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality.“

44. Z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/54/2019 zo dňa 20.01.2021 (bod 55, 56, 57) vyplýva, že „oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, majú aj svoje limity, determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade. Hranice v tomto smere určuje správcovi dane predovšetkým zásada proporcionality, v zmysle ktorej je správca dane povinný v každom jednom prípade individuálne zhodnotiť a posúdiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj povahu a obsah informácií, ktoré môžu byť potenciálne získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Opierajúc sa o vyššie uvedené východiská Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t.j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná. Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybne významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu. Jej výkon je spravidla spojený minimálne s administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prietahov a tak, aby nikomu nevznikali zbytočné náklady. Z tejto premisy je treba vyvodiť, že trvanie daňovej kontroly je potrebné časovo obmedziť len na nevyhnutnú mieru, a preto je aj správca dane povinný postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil najneskôr v zákonnej jednoročnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívne skutkovým okolnostiam. Správca dane preto vykonávanie daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, ale jednotlivé kroky správcu dane musia po sebe systematicky nasledovať a musia byť realizované v primeraných časových intervaloch (bližšie pozri napr. rozhodnutie NSS ČR vo veci sp.zn. 7Afs 22/2003 zo dňa 09.12.2004).“

45. Na vyššie citovanú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nadviazal aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Správny súd poukazuje na nasledovné právne závery vyplývajúce z rozsudku veľkého senátu sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27.03.2024:

„22. Žiadosti o MVI sú zväčša predkladané na overenie správnosti, hodnovernosti a úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, ktoré sú neúplné alebo o ktorých sú na základe iných údajov a informácií získaných správcom dane objektívne pochybnosti. Platí, že postup správcu dane pri zisťovaní skutkového stavu musí byť vždy efektívny, má šetriť práva kontrolovaného daňového subjektu a zasahovať do nich len do tej miery, ktorá je nevyhnutná pre náležité obstaranie skutkových zistení pre rozhodnutie o daňovej povinnosti (por. napr. nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 424/2022 z 20. septembra 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo 7. februára 2023, sp. zn. IV. ÚS 601/2022 z 9. marca 2023). To platí aj pri uvažovaní o potrebe preverovania skutočností prostredníctvom MVI a pri rozhodovaní o prerušení daňovej kontroly za týmto účelom. Napriek tomu, že počas trvania prerušenia nedochádza k zasahovaniu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane, pretrváva právna neistota daňového subjektu o výsledku daňovej kontroly i jeho finančná záťaž v prípade zadržaného nadmerného odpočtu DPH (por. nález Ústavného súdu SR III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016).

46. Správny súd sa s ako prvou otázkou vysporiadal so zákonnosťou daňovej kontroly vo svetle jej prerušenia - dôvodov na prerušenie a trvania prerušenia, aplikujúc na prejednávanú vec vyššie uvedené právne závery a poukazujúc aj na právny záver uvedený v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/64/2019 z 30.09.2021:

„55. Keďže celkové trvanie daňovej kontroly u žalobcu, spolu s časom prerušenia, bol viac ako jeden rok, kasačný súd považuje za nevyhnutné, aby správny orgán odôvodnil zákonnosť prerušenia daňovej kontroly a tým aj zákonnosť daňovej kontroly ako dôkazu vo vyrubovacom konaní, a to najmä pokiaľ tieto skutočnosti jednoznačne nevyplývajú už z obsahu administratívneho spisu. Na tento účel mal správca dane ako aj žalovaný v rozhodnutiach uviesť dôvody dožiadania o medzinárodnú výmenu informácií, zhrnúť aké odpovede na ne dostal, či dané odpovede boli podkladom pre rozhodnutia a či konal v záujme ukončenia prerušenia kontroly, napr. v prípade neposkytnutia súčinnosti zo strany dožiadaného orgánu, či odpovede urgoval a ako často.“

47. Podľa názoru správneho súdu žalovaný nedal žiadnu relevantnú odpoveď na námietky žalobcu uvedené v odvolaní týkajúce sa prerušenia konania. Žalovaný v rozhodnutí len všeobecne poukázal na § 61 daňového poriadku, bez vyhodnotenia jeho aplikácie na konkrétnosti daňovej kontroly, keď len sumárne zhrnul, že správca dane postupoval v súlade s § 61 daňového poriadku. Takéto vysporiadanie sa so zásadnou námietkou žalobcu však nie je dostatočné. Správny súd po oboznámení sa s obsahom prvostupňového rozhodnutia zistil, že daňová kontrola bola prerušená od 26.01.2016 do 07.12.2016, z dôvodu podania žiadosti o MVI, v ktorej správca dane žiadal zistiť aj to, ako bola uskutočnená preprava tovaru do Českej republiky, kto ju zabezpečil a hradil, aké dopravné prostriedky boli použité pri preprave. Z prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že dňa 14.03.2016 bola doručená správcovi dane odpoveď z českej daňovej správy o spoločnosti LIVROST. Z prvostupňového rozhodnutia nevyplýva, že by obsahom tejto odpovede boli skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru. Z prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že dňa 07.12.2016 bola správcovi dane doručená „posledná“ odpoveď na žiadosť o MVI, ktorej obsah však správca dane v prvostupňovom rozhodnutí neuviedol. Tento nedostatok nezhojil ani žalovaný vo svojom rozhodnutí, v ktorom bolo potrebné uviesť, aké odpovede a kedy správca dane obdržal v nadväznosti na podanú žiadosť o MVI. Z prvostupňového rozhodnutia správcu dane ako aj napadnutého rozhodnutia žalovaného, a ani z administratívneho spisu nevyplýva, či medzi odpoveďou z 14.03.2016 a odpoveďou z 07.12.2016 bola doručená aj iná odpoveď resp. aké kroky v uvedenom čase správca dane podnikol. Správne mu súdu nie je zrejmé, aká odpoveď bola správcovi dane dňa 07.12.2016 doručená, či sa táto týkala aj prepravy tovaru. V tom kontexte je potrebné nazerať aj na účelnosť opakovaného prerušenia daňovej kontroly, ktoré trvalo od 26.01.2017 do 13.06.2017, a ktoré sa malo týkať preverení prepravy tovaru pre LIVROST, t.j. totožných skutočností, ako boli predmetom prvej žiadosti o MVI. Odpoveď na žiadosť o MVI, ktorá bola doručená dňa 13.06.2017 správcovi dane, bola v prvostupňovom rozhodnutí riadne konkretizovaná, ako aj jej využitie ako dôkazný prostriedok v daňovom konaní. Z uvedeného vyplýva, že otáznym a nezodpovedaným v odôvodnení rozhodnutia ostáva časový úsek medzi 14.03.2016 a 07.12.2016 ako aj to, čo bolo obsahom odpovede na žiadosť o MVI doručenej správcovi dane dňa 07.12.2016, a teda to, či správca dane konal efektívne, keď otázka prepravy tovaru bola dôvodom aj na prvé ako aj na opakované prerušenie daňovej kontroly. Preto žalobná námietka týkajúca sa trvania prerušenia daňovej kontroly, bola správnym súdom vyhodnotená ako dôvodná. Žalovaný je povinný dať odpoveď na otázku, aké odpovede a kedy správca dane dostal na žiadosti o MVI, či dané odpovede boli podkladom pre rozhodnutia a či správca dane konal v záujme ukončenia prerušenia kontroly, napr. v prípade neposkytnutia súčinnosti zo strany dožiadaného orgánu, či odpovede urgoval a ako často. Tieto skutočnosti nie sú v preskúmaných rozhodnutiach uvedené. Preto rozhodnutie žalovaného trpí vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov.

48. Správny súd zistil, že rozhodnutie žalovaného môže pôsobiť v niektorých častiach nezrozumiteľne a máťúco, keďže obsahuje odkaz na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie týkajúce sa daňového podvodu, no dôvodom pre určenie rozdielu DPH a nepriznanie nároku na jej odpočet je nesplnenie hmotnoprávných podmienok, konkrétne nepreukázanie realizovania dodania tovaru zo strany žalobcu. Sám žalobca prevzal tento duálny spôsob argumentácie, keď v žalobe argumentuje aj rozsudkami týkajúcimi sa dôkazného bremena pri preukazovaní daňového podvodu, ale argumentuje tiež vo vzťahu k preukázaniu dodania tovaru v rámci splnenia hmotnoprávných podmienok. Žalobca v žalobe výslovne neartikuloval žalobný dôvod spočívajúci v zmiešaní dôvodov na vydanie rozhodnutia, avšak uviedol, že závery v rozhodnutí žalovaného sú nekonkrétne a všeobecné. Nezrozumiteľnosť odôvodnenia rozhodnutia žalovaného pre jeho všeobecnosť správny súd zistil v tom, že hoci žalovaný sumárne oprel svoje rozhodnutie o nesplnenie hmotnoprávných podmienok, v jeho rozhodnutí nie je úplne jednoznačne a zrozumiteľne korigovaný záver správcu dane uvedený v prvostupňovom rozhodnutí, že doklady, ktorými žalobca preukazoval dodanie tovaru daňovým subjektom Smart invest boli vyhotovené účelovo s úmyslom dosiahnutia daňovej výhody, ktoré indikuje, že vo veci malo dôjsť k daňovému podvodu. V tomto kontexte je o to viac potrebné zdôvodniť prerušenie daňovej kontroly a dĺžku jej trvania, pretože

nie je zrejmé, či správca dane viedol žiadosťou o MVI dokazovanie smerom k preukazovaniu daňového podvodu.

49. Správny súd zdôrazňuje, že žalobca v žalobe nespochybnil presun dôkazného bremena podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku zo správcu dane na žalobcu. Pokiaľ ide o rozsah dokazovania, správny súd konštatuje, že tento bol vykonaný na vnútroštátnej úrovni v dostatočnom rozsahu pre vyvodenie skutkových a právnych záverov vyžadovaných účelom daňovej kontroly, avšak rozhodnutie žalovaného nie je dostatočne odôvodnené vo vzťahu k použitiu odpovedí na žiadosti o MVI, účelnosti a primeranosti trvania prerušenia daňovej kontroly a tiež nie je celkom jednoznačné vo vzťahu k určení dôvodu nepriznania nároku na odpočet DPH a určenia rozdielu dane.

50. Správny súd žalobcom navrhované dôkazy výsluchom svedkov nevykonal, keďže na rozhodnutie vo veci nebolo dokazovanie nevyhnutné [§119, § 120 písm. a) SSP].

51. Na základe vyššie uvedeného správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom sa tento riadne vysporiada s otázkou dôvodnosti trvania prerušenia daňovej kontroly a uvedie, kedy a s akým obsahom boli správcovi dane doručené odpovede na žiadosti o MVI a či boli podkladom pre vydanie jeho rozhodnutia, a v prípade nepriznania práva na odpočet dane, dôvod tohto nepriznania jednoznačne a zrozumiteľne ustáli.

52. Podľa § 191 ods. 6 SSP, právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu.

53. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a priznal úspešnému žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o ktorej výške rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením podľa § 175 ods. 2 SSP.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Bratislave. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

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

V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti (§ 441 SSP).

Kasačná sťažnosť nie je prípustná, ak sa opiera o iné dôvody, ako sú uvedené v § 440 SSP, ak sa opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred správnym súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol, alebo ak smeruje len proti dôvodom rozhodnutia správneho súdu (§ 439 ods. 3 SSP).

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