

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/2/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200462
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 12. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:6022200462.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD., v právnej veci žalobcu: Oliosa Corp Slovakia s.r.o., so sídlom Jenisejská 45A, 040 12 Košice - mestská časť Nad jazerom, IČO: 51 549 140, právne zastúpený: Advokátska kancelária Hrčka - Sabó s.r.o., so sídlom Obchodná 187/6, 078 01 Sečovce, IČO: 51 433 842, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101303404/2022 zo dňa 10.05.2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. BB-74S/56/2022 z 24. septembra 2024, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. BB-74S/56/2022 z 24. septembra 2024 zrušuje a vec vracia Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako príslušný správca dane vykonal u žalobcu - spoločnosti Oliosa Corp Slovakia s.r.o., (pôvodný názov GENDENA Nr. 1 s.r.o., v tom čase so sídlom Bitúnková 431/10, 075 01 Trebišov), daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 a dňa 22.12.2021 vydal rozhodnutie č. 102624147/2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 563/2009 Z.z.“ alebo „daňový poriadok“) vyrúbil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 80 000,00 EUR. Rozhodnutie bolo založené na neuznaní uplatneného odpočítania dane z faktúry č. 2019002 zo dňa 17.12.2019, vystavenej dodávateľom EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. za predaj súboru hnutelného majetku na základe uzatvorenej kúpnej zmluvy zo dňa 17.12.2019, kúpna cena 400 000,00 EUR, DPH v sume 80 000,00 EUR, spolu fakturovaná suma 480 000,00 EUR. Správca dane pri uplatnení ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku na zistený skutkový stav neprihliadol na predmet faktúry č. 2019002, pretože podľa jeho záveru vo faktúre uvedené dodanie tovaru (súboru hnutelných vecí - nábytku a zariadenia izieb nachádzajúcich sa v liečebnom dome Poľana) vyhodnotil ako simulovaný právny úkon, ktorý nebol uskutočnený s riadnym podnikateľským dôvodom alebo iným dôvodom, ktorý odráža ekonomickú realitu. Správca dane mal za to, že preukázal, že najmenej jedným z účelov tohto simulovaného právneho úkonu bolo získanie daňového zvýhodnenia u žalobcu, ktorým je odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 101303404/2022 zo dňa 10. mája 2022 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“ odvolanie žalobcu zamietol a prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Stotožnil sa so závermi správcu dane

a uviedol, že žalobca dostatočne hodnoverne nepreukázal a vykonaným šetrením správcu dane sa nepotvrdilo, že reálne došlo k dodaniu fakturovaných plnení od deklarovaného dodávateľa pre žalobcu a teda v deklarovanom rozsahu nebolo preukázané splnenie podmienky § 49 ods. 1 zákona o DPH - preukázaný vznik daňovej povinnosti pri fakturovanom plnení. Nad rámec dôvodov uvádzaných prvostupňovým orgánom, v reakcii na odvolacie námietky žalobcu žalovaný doplnil, že správca dane netvrdil, že by dodávateľ EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. z preverovaného zdaniteľného plnenia nepriznal a neodviedol daň, avšak za dodanie tovaru nie je možné považovať umelo vytvorenú transakciu, ktorá skutočné dodanie tovaru len predstiera. Ak správca dane zistil, že žalobca si odpočítal daň z tovaru, ktorý bol v minulosti viackrát použitý pri simulovaných právnych úkonoch, bol povinný túto skutočnosť v zmysle § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. vziať do úvahy.

3. K odvolacej námietke o reálnom prevzatí/nadobudnutí tovaru žalobcom uviedol, že správca dane pri posúdení všetkých dôkazov zistil, že žalobca vedome pristúpil na deklarovanie zdaniteľného obchodu - nákupu tovaru, o ktorom vedel, že je nevyhnutný na prevádzku liečebného domu Poľana v Brusne. Ak sa napriek tomu zúčastnil deklarovania / predstierania tohto obchodu, tak je zrejmé, že nemal na takýto obchod riadny podnikateľský, ani iný dôvod a zapojením sa do tohto deklarovaného obchodu sa vystavil riziku jeho spochybnenia. Okrem toho, žalobca sám v odvolaní uviedol, že preverovaný tovar použil len sčasti na svoje dodávky ako platiteľ dane, pretože túto časť prevzal a následne prenajal tretej osobe, pričom išlo o malú časť tovaru (51 položiek z celkového počtu 1042 položiek), ktorá bola dňa 13.01.2020 odňatá príslušným útvarom Policajného zboru SR konateľovi žalobcu a táto časť majetku bola neskôr vrátená správcovi konkurznej podstaty úpadcu Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“, pričom v zápisnici o vrátení veci ČVS: ORP-40/3-VYS-BB-2020 je uvedené, že „nie sú pochybnosti o práve menovaného na tieto veci“. Aj týmito úkonmi bolo podľa žalovaného spochybnené právo žalobcu nakladať s tovarom ako vlastníkom.

II. Konanie pred správnym súdom

4. Včas podanou správnou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a navrhoval, aby správny súd toto napadnuté rozhodnutie v celom rozsahu zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie a aby priznal žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia a konania vo výške 100 %. Súčasne navrhoval priznanie odkladného účinku správnej žaloby, tento návrh bol Uznesením Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 74S/56/2022-153 zo dňa 19.01.2023 zamietnutý.

5. V dôvodoch správnej žaloby žalobca uviedol, že

-prvostupňový ako aj druhostupňový správny orgán nesprávne posúdil nadobudnutie hnutelného majetku spoločnosťou Eastern Investment Company, s.r.o. v roku 2014

- k tvrdeniu žalovaného v napadnutom rozhodnutí, že Eastern Investment Company, s.r.o. nemala odpredať hnutelný majetok spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. z dôvodu, že mala vedomosť o tom, že správca konkurznej podstaty úpadcu Kúpele Brusno, a.s. dal návrh na vydanie neodkladného opatrenia, ktorý bolo doručený na súd 29.11.2019 a neodkladné opatrenie bolo vydané 30.12.2019, žalobca namietal, že ide o zavádzajúce a účelové tvrdenie, ktorým sa umelo vytvára ďalší dôvod nevrátenia nadmerného odpočtu žalobcu. Spoločnosť Eastern Investment Company, s.r.o. nemala odkiaľ vedieť, že správca konkurznej podstaty podal návrh na vydanie neodkladného opatrenia.

- prvostupňový a ani druhostupňový správny orgán sa nezaoberal a ani nevykonával žiadne úkony v reálnom čase v súvislosti s hnutelným majetkom, ktorý nadobudla spoločnosť Eastern Investment Company, s.r.o. do svojho vlastníctva, ale aplikoval len rozhodnutia z minulosti. Nie je možné, aby akýkoľvek správny orgán aplikoval len rozhodnutia z minulosti a to najmä, ak sa tieto týkajú správneho konania.

- tvrdenie žalovaného, že nevznikol žalobcovi nárok na nadmerný odpočet z dôvodu, že na strane predávajúceho nevznikla daňová povinnosť je nesprávne. Tak ako žalobcovi vznikol nárok na nadmerný odpočet v zmysle ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH, tak aj predávajúcemu vznikla daňová povinnosť podľa ust. § 19 ods. 1 zákona o DPH. Spoločnosť EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. si riadne zaúčtovala faktúru od Eastern Investment Company, s.r.o. na vstupe a riadne zaúčtovala faktúru pre žalobcu na výstupe. Tvrdenie, že obchodná transakcia bola bez ekonomického významu je zavádzajúce. EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. z danej obchodnej transakcii riadne odviedla daň, čo správca dane ani nespochybnil.

- správca dane ako aj žalovaný sa vôbec vo svojich rozhodnutiach nezaoberali situáciou a prebiehajúcou kontrolou na DPH za december 2019 u spoločnosti Eastern Investment Company, s.r.o.. Z výsledkov

tejto kontroly nie zrejme žiadne pochybenie na strane Eastern Investment Company, s.r.o. a aj keď v protokole síce sú uvedené rozdiely medzi podaným daňovým priznaním a zisteniami správcu dane, v rámci vyrubovacieho konania boli nedostatky zo strany Eastern Investment Company, s.r.o. odstránené a vydané rozhodnutie vo vyrubovacom konaní je bez nálezu

- správca dane nevykonal všetky úkony na správne zistenie reálneho stavu a to tým, že spochybňoval odpredaj časti hnuťelného majetku žalobcom. Žalobca splnil všetky podmienky na to, aby mu bol priznaný nárok na odpočítanie DPH z nákupu hnuťelných vecí od spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE s.r.o. na základe kúpnej zmluvy a vystavenej faktúry, tak ako sú uvedené v daňovom priznaní a v účtovníctve. Žalovaný porušil ústavné zásady pri výkone daňovej kontroly a práva garantované Ústavou SR.

- žalovaný sa počas výkonu kontroly nezamerával na reálny skutkový stav účtovníctva, ale vychádzal len z predchádzajúcich kontrol a zistení v inom konaní. Ako dôkaz nevyužil všetko, čo mu bolo počas kontroly predložené, teda aj vyjadrenia žalobcu.

- žalovaný sa dopustil porušenia všeobecne záväzných právnych predpisov uvedených v § 3 ods. 1 daňového poriadku, keď neoznámil daňovému subjektu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, že počas kontroly vznikli pochybnosti o správnosti či inej vade predložených dokladov, čím daňovému subjektu boli upreté jeho základné práva vyplývajúce z § 45 ods. 1 písm. c) a f) cit. zákona, čím správca dane konal v rozpore s Ústavou SR a to s čl. 2 ods. 2, čo malo nepriaznivý a negatívny dopad na ukončenie daňovej kontroly.

6. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe žiadal túto zamietnuť. Uviedol, že napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil a vysporiadal sa so všetkými námietkami odvolania žalobcu voči prvostupňovému rozhodnutiu a nezistil také vady konania, ani dôvody, aby napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov mali byť zrušené. Daňové orgány v daňovej kontrole, vo vyrubovacom konaní aj v odvolacom konaní postupovali v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z., všetky získané dôkazy daňové orgány vyhodnotili podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadali na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Dokazovanie správcu dane viedol v súčinnosti so žalobcom, pričom dbal na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Žalobcovi bolo umožnené využiť jeho právo vyjadrovať sa ku všetkým zisteniam, ktoré vyšli najavo v priebehu daňovej kontroly. Napadnuté rozhodnutie je vydané v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. a obsahuje zákonom predpísané náležitosti. Žalobca napriek nesúhlasu so závermi daňových orgánov, v správnej žalobe neuviedol a nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali zistený skutkový stav inak, ako bol správcom dane v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní zistený a následne vyhodnotený.

7. K jednotlivým žalobným dôvodom uviedol, že žalobné námietky svojím obsahom zodpovedajú námietkam uvedeným v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, k týmto sa žalovaný vyjadril vo svojom rozhodnutí. K námietke žalobcu, že mu boli odopreté základné práva pri výkone daňovej kontroly a to najmä právo vyjadrovať sa ku skutočnostiam, ktoré správca dane spochybňuje a že správca dane nevedol dokazovanie tak, aby relevantne preukázal všetky skutočnosti a ani nepredvolal žiadnych svedkov za subjekty, ktoré uvádza v rozhodnutí, žalovaný uviedol, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom, umožnil mu uplatniť svoje práva a plniť si svoje povinnosti v zmysle § 45 zákona č. 563/2009 Z. z.. Žalobca nenavrhol správcovi dane predvolať svedkov za subjekty HEPAR s.r.o., BIC Trade s.r.o., Eastern Investment Company s.r.o., EXPERT GROUP EUROPE s.r.o., SETEX Trebišov, s.r.o.. Správca dane opakovane zaslal konateľom žalobcu predvolanie, aby sa dostavili na ústne pojednávanie na daňový úrad a predložili daňové doklady potrebné k daňovej kontrole, pričom žalobca bol spočiatku nesúčinný a až na základe opakovanej výzvy, dva mesiace pred lehotou na ukončenie daňovej kontroly elektronicky zaslal správcovi dane požadované doklady k výkonu daňovej kontroly, čím podstatne skrátil čas na výkon daňovej kontroly a dokazovanie správcu dane.

8. Žalobca v replike navrhoval doplnenie dokazovania - žiadal, aby súd zabezpečil protokol a celý daňový spis z kontroly na DPH za 12/2019 EXPERT GROUP EUROPE s.r.o., ako aj dôkazy o fakturácii zo strany spoločnosti HEPAR, s.ro. pre Kúpele Brusno, a.s. ohľadom prenájmu súboru hnuťelných vecí, protokol resp. zápisnicu o miestnom zisťovaní u spoločnosti Kúpele Brusno, a.s. týkajúce sa nadobudnutia hnuťelných vecí od spoločnosti MORAVIA WINE s.r.o., nájomné zmluvy medzi Kúpele Brusno, a.s. „v konkurze“ a KB SPA s.r.o.

9. Žalovaný v duplike zotrval na zákonnosti napadnutého rozhodnutia, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Uviedol, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí podrobne opísal a vyhodnotil skutkový stav, uviedol všetky relevantné skutočnosti a dôkazy, na základe ktorých odôvodnil svoj záver o nepriznaní odpočítania dane žalobcovi z dodávateľskej faktúry od dodávateľa EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o..

10. Rozsudkom sp. zn. BB-74S/56/2022 z 24. septembra 2024 správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, zároveň zaviazal žalovaného na náhradu 100 %. Zrušeným rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 v sume 80 000,00 EUR, nakoľko daňové orgány neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry č. 2019002 zo dňa 17.12.2019, vystavenej dodávateľom EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. za predaj súboru hnuteľného majetku.

11. Správny súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že v správnej žalobe žalobca uvádzal množstvo námietok tak hmotnoprávneho, ako aj procesného charakteru, pričom jednou z nich bolo porušenie procesných práv žalobcu v daňovom konaní a nedodržanie postupu správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku. Daňový poriadok v § 46 ods. 5 zaručuje kontrolovanému daňovému subjektu ochranu jeho práv tým, že pre správcu dane výslovne stanovuje povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu svoje pochybnosti a vyzvať daňový subjekt na ich odstránenie a vo svojej podstate predmetné zákonné ustanovenie upravuje prenos dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. Ak totiž daňový subjekt v rámci daňovej kontroly predloží správcovi dane potrebné doklady, vyčerpá svoje dôkazné bremeno a toto sa presunie na správcu dane, ktorý v prípade, že zistí odôvodnené pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a tieto riadne oznámi daňovému subjektu, dôkazné bremeno sa presúva späť na tento kontrolovaný daňový subjekt.

12. Správny súd odkázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022, publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu č. 2/2022 pod č. 18/2022, len použitím postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku (výzva k odstráneniu pochybností) môže dôjsť v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. Povinnosti podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku musí správca dane splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza.

13. Pri posúdení tejto žalobnej námietky správny súd reflektoval judikatúrou vymedzené minimálne požiadavky na kvalitu formy a obsahu oznámenia pochybností správcu dane ako aj dôsledky opomenutia takéhoto oznámenia, či už v dôsledku, že nebolo učené vôbec alebo v požadovanej forme či kvalite obsahu, eventuálne v primeranom časovom predstihu pred ukončením daňovej kontroly poskytujúcom daňovému subjektu primeraný priestor na splnenie svojej dôkaznej povinnosti. Správny súd tiež reflektoval judikatúrou vymedzené dôsledky opomenutia takéhoto oznámenia v požadovanej forme, kvalite a čase spočívajúce v tom, že bez neho nedochádza k prenosu dôkazného bremena na kontrolovaný daňový subjekt a zakladá procesné pochybenie správcu dane takej závažnosti, že uvedené má nevyhnutný dopad na samotnú zákonnosť rozhodnutia správcu dane, keď mu predchádzal procesne vadný postup (viď najmä rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022 a sp. zn. 4Sžfk/31/2020 z 26. októbra 2022).

14. V tejto súvislosti správny súd aj vykonal na pojednávaní 24. septembra 2024 dokazovanie a oboznamoval obsah listiny nachádzajúcej sa na č. l. 609 administratívneho spisu označenej ako „Oboznámenie so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019“ č. 101137167/2021 z 01. júla 2021. V úvode predmetného oznámenia síce správca dane uvádza, že má ísť o oznámenie podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, avšak z jeho obsahu je zrejmé, že sa v ňom neuvádzajú žiadne konkrétne pochybnosti, ktoré správca dane nadobudol počas daňovej kontroly. Hoci ide o dokument o rozsahu piatich strán, tento obsahuje len sumarizáciu úkonov vykonaných správcou dane a zoznam dokladov a písomností, ktoré správca dane počas výkonu daňovej kontroly zaobstaral. Uvedený dokument v podstate neobsahuje ani len zistenia správcu dane, nieto ešte konkrétne pochybnosti správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom.

15. Správny súd ďalej uviedol, že oznámenie správcu dane zo dňa 01.07.2021 nie je postačujúce na to, aby mohlo byť považované za oznámenie v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku ktoré musí byť takého charakteru, že z neho bude kontrolovanému daňovému subjektu zrejmé, že po posúdení všetkých dovtedy ním predložených dokladov a dôkazov a aj dôkazov získaných vlastnou činnosťou správcu dane, aké skutočnosti považuje správca dane za pochybné vo vzťahu k primárnym tvrdeniam daňového subjektu deklarovaným v podanom daňovom priznaní. Vzhľadom k uvedenému oznámenie správcu dane zo dňa 01.07.2021 nespĺňa ani len minimálne kvalitatívne požiadavky oznámenia pochybností v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. Zároveň správny súd preverením celého obsahu administratívneho spisu v ňom nezistil žiadny iný úkon správcu dane, ktorý by bolo možné považovať za oznámenie jeho pochybností v zmysle označeného zákonného ustanovenia. Správca dane sa tak vlastným pričinením dostal do situácie, keď v dôsledku opomenutia svojej oznamovacej povinnosti podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku na daňový subjekt neprešlo dôkazné bremeno a teda mu nevznikla ani povinnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane. Preto, ak správca dane hodlal založiť svoje rozhodnutie na konštatovaniach o nepreukázaní reálneho dodania tovaru či nadobudnutia práva nakladať s tovarom ako vlastník, ako to tvrdil žalobca, konštatovania správcu dane stratili zákonný podklad v dôsledku nesprávneho vykonania resp. nevykonania oznamovacej povinnosti o vzniknutých pochybnostiach.

16. Žalobnú námietku o porušení oznamovacej povinnosti správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku bola vyhodnotená ako dôvodná s konštatovaním, že v dôsledku porušenia tejto povinnosti je postup správcu dane v priebehu daňovej kontroly predchádzajúci vydaniu prvostupňového rozhodnutia, ako aj napadnutého rozhodnutia, postihnutý procesnou vadou takej závažnosti, ktorá mohla mať za následok nezákonnosť týchto rozhodnutí. V konaní došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Ostatnými žalobnými námietkami uvádzanými v správnej žalobe sa už správny súd vzhľadom na závažnosť vyššie uvedenej zistenej vady nezaoberal a to najmä z dôvodu, že úlohou správneho súdu nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov a pokiaľ žalobcovi neboli zákonným spôsobom riadne oznámené pochybnosti správcu dane, teda žalobca tieto nemohol ani vyvracať a predkladať ďalšie dôkazy a doklady na svoju obranu proti takýmto pochybnostiam, správny súd nie je oprávnený tieto skutočnosti uvádzané až v neskoršom štádiu veci (prípadne až v správnej žalobe) posudzovať, nakoľko vzhľadom na pochybenie správcu dane, neboli ani náležite skúmané v rámci administratívneho konania.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

17. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný riadne a včas kasačnú sťažnosť, a to z dôvodov podľa §440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ namietal závery súdu o podstatnom pochybení v procesnom postupe správcu dane zakotvenom v § 46 ods. 5 daňového poriadku (body 82. až 89.), čo bolo dôvodom na zrušenie rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101303404/2022 a vrátenie veci na ďalšie konanie. Ďalej uviedol, že sa na základe toho nestotožňuje ani s tým, že súd sa s ostatnými žalobnými námietkami týkajúcimi sa predmetu sporu (merita veci) nezaoberal.

19. Poukázal na to, že správca dane dane v daňovej kontrole vydal Oboznámenie č. 101137167/2021 zo dňa 01. júla 2021, ktorým v súlade s § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 daňového poriadku (s odcitovaným znením) ktorým oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 s tým, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil s nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal v lehote 8 dní odo dňa doručenia tohto oboznámenia. Správca dane oboznámil žalobcu okrem iného aj s úkonom, ktorým spoločnosti I&R KONKURZY A REŠTRUKTURALIZÁCIE, k.s., správcovi konkurznej podstaty spoločnosti Kúpele Brusno, a.s., „v konkurze“ zaslal Výzvu č. 101019969/2021 zo dňa 10.06.2021, ktorou žiadal doklady k prebiehajúcim žalobám daňových subjektov GENDENA Nr. 1 s.r.o. (v tejto veci žalobca) a NL Invest s.r.o. (do 02.06.2021 Eastern Investment Company s.r.o.) ohľadne hmotného majetku evidovaného v súpise majetku Liečebného domu POLANA a informácie, kde sa vyššie uvedený hmotný majetok nachádza. Z obsahu odpovede na uvedenú výzvu okrem iného správca dane v Oboznámení uviedol, že hnutelný majetok, ktorý je predmetom vylučovacích žalôb, sa nachádza v Liečebnom dome Poľana v Brusne, je zapísaný v súpise všeobecnej podstaty úpadcu a je

správcom prenajímaný súčasnému prevádzkovateľovi podniku úpadcu, ktorý bol na základe zmluvy o predaji podniku zo dňa 01.06.2020 predaný.

20. Dňa 04. augusta 2021 sa na Daňovom úrade Banská Bystrica pobočka Brezno uskutočnilo ústne pojednávanie s konateľom žalobcu PhDr. JUDr. Mariánom Sabom PhD. predmetom ktorého bolo oboznámenie žalobcu so získaním informácií správcom dane z administratívneho spisu daňového subjektu NL Invest s.r.o., Trieda KVP 3132/1, Košice mestská časť Sídliisko KVP (do 02.06.2021 Eastern Investment Company s.r.o.) a vrátenie dokladov.

21. Dňa 04. augusta 2021 konateľ žalobcu PhDr. JUDr. Mariána Saba PhD. nahliadol do spisu z predmetnej daňovej kontroly a vyhotovil si fotodokumentáciu z dokumentov Odpoveď spoločnosti I&R KONKURZY A REŠTRUKTURALIZÁCIE, k.s., IČO:51549140, DIČ:120736321, IČ DPH:SK2120736321, Revolučná 10, Žilina, správca konkurznej podstaty spoločnosti Kúpele Brusno, a.s., „v konkurze“, Kúpeľná 1/2, Brusno, na Výzvu č. 101019969/2021 z 10. júna 2021 a príloh k nej. O uvedenom úkone správca dane spísal Úradný záznam č. 101399249/2021 04. augusta 2021.

22. Sťažovateľ uviedol, že v administratívnom spise sa teda nachádzajú tri dokumenty, v ktorých správca dane vyzýval žalobcu na predloženie dokladov aj vyjadrení, aj s poukazom na ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku a správca dane citoval aj znenie ustanovenia § 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:

- Výzva na predloženie dôkazov č. 100580661/2021 z 12. apríla 2021 v zmysle § 45 daňového poriadku na podanie písomného vyjadrenia a predloženie dôkazov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu a oprávnenosť uplatneného odpočítania dane z preverovanej faktúry od dodávateľa EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. v určenej lehote, s citáciou ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku (pochybnosť o plnení, keďže predložená faktúra neobsahovala druh a množstvo fakturovaného plnenia).

- Opakovaná výzva na predloženie dokladov a dôkazov č. 100916943/2021 z 26. mája 2021, v zmysle § 45 daňového poriadku, doručená 14.06.2021 a zároveň zaslaná aj emailom, ktorou správca dane žiadal, aby v lehote 15 dní odo dňa doručenia výzvy žalobca predložil: písomné vyjadrenie k uskutočneniu zdaniteľného obchodu nadobudnutiu tovaru na základe prijatej faktúry č. 19220 (VS2019002) od spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. a to: kto konkrétne a kde uzatváral zdaniteľný obchod, kto konkrétne nakladal, vykladal a prebral predmetný tovar; písomné vyjadrenie kde, uviesť presnú adresu, sa v tej dobe, t. j. k 26. máju 2021, tovar nadobudnutý na základe prijatej faktúry č. 19220 (VS2019002) nachádza, preukázať aký vzťah má spoločnosť k priestorom kde sa tovar nachádza; predložiť dôkazy, že tovar nadobudnutý na základe prijatej faktúry č.19220 kontrolovaný daňový subjekt použil na dodávky tovarov ako platiteľ a aby zároveň kontrolovaný daňový subjekt predložil podrobne vo výzve uvedené doklady (zmluvy, dokumenty preukazujúce vlastníctvo, protokol resp. iný doklad o prevzatí tovaru, doklady o úhrade, preprave, skladovaní, doklad o úhrade záväzku dlžníka Eastern Investment Company s.r.o. veriteľovi GENDENA Nr. 1 s.r.o.), s citáciou ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku (pochybnosť o plnení, keďže predložená faktúra neobsahovala druh a množstvo fakturovaného plnenia).

- Oboznámenie č. 101137167/2021 z 01. júla 2021, ktorým v súlade s § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktorých znenie správca dane odcitoval, oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 s tým, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil s nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal v lehote 8 dní odo dňa doručenia tohto oboznámenia (po predložení kúpnej zmluvy a vyjadrenia žalobcu pochybnosť, že prešlo na žalobcu právo nakladať s fakturovaným hmotným majetkom).

V kontexte všetkých výziev správcu dane a k nim žalobcom predkladaných dokladov a vyjadrení, zostali neodstránené pochybnosti o uskutočnení fakturovaného plnenia, z ktorého si žalobca uplatnil odpočítanie dane.

23. Záverom mal sťažovateľ za to, že v zmysle všetkých uvedených skutočností, zachytených v administratívnom spise, je zrejmé, že správca dane v daňovej kontrole postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom, v súlade s ustanoveniami daňového poriadku (najmä

§ 3, § 24, § 45, § 46) a správca dane reagujúc na konanie žalobcu v daňovej kontrole aplikoval aj postup podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku. Bol to práve žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt, ktorý si v daňovej kontrole neplnil svoje povinnosti, neunesol svoje dôkazné bremeno pri preukazovaní splnenia zákonných podmienok na uplatnené odpočítania dane, t. j. nepreukazoval plnenie, z ktorého si v daňovom priznaní odpočítanie dane uplatnil a až po mnohých výzvach správcu dane postupne predložil dodávateľskú faktúru bez náležitostí a kúpnu zmluvu, ktoré však svojim obsahom a vyjadreniami žalobcu k nim, uskutočnenie fakturovaného plnenia jednoznačne nepreukazovali. V rámci zasielaných výziev a oboznámení je zrejmé pochybnosť správcu dane o tom, či žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane uplatnené z dodávateľskej faktúry č. 2019002 zo 17. decembra 2019.

24. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril, a to ani napriek výzve správneho súdu, ktorá mu bola 20. decembra 2024 doručená (č.l. 306).

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

26. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, preskúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie jemu predchádzajúce, najmä z pohľadu, či sa správny súd vysporiadal s ním zvolenou zásadnou námietkou uvedenou v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne právne posúdil predmetnú vec.

27. V tomto štádiu konania má pre rozhodovanie kasačného súdu zásadný význam úprava § 46 ods. 5 daňového poriadku, v zmysle ktorej 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.

28. Ako vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozsudku, základom jeho rozhodnutia bolo akceptovanie žalobnej námietky porušenia všeobecne záväzných právnych predpisov v zmysle § 3 ods. 1 daňového poriadku, keď správca dane neoznámil daňovému subjektu postupom podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, že počas kontroly vznikli pochybnosti o správnosti či inej vade predložených dokladov, nevyzval ho na odstránenie, doplnenie, vysvetlenie či opravenie nejasných, chýbajúcich či nesprávnych údajov, čím boli daňovému subjektu upreté jeho základné práva vyplývajúce z § 45 ods. 1 písm. c) a f) cit. zákona. Takýto postup správcu dane v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR mal nepriaznivý dopad na výsledky ukončenie daňovej kontroly.

29. Správny súd k žalobnej námietke porušenia § 46 ods. 5 daňového poriadku argumentoval, že oznámenie správcu dane z 01. júla 2021 nie je postačujúce na to, aby mohlo byť považované za oznámenie v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. Zdôraznil, že oznámenie podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku musí byť takého charakteru, že z neho bude kontrolovanému daňovému subjektu zrejmé, ktoré skutočnosti po posúdení všetkých dovtedy ním predložených dokladov a dôkazov a aj dôkazov získaných vlastnou činnosťou správcu dane považuje správca dane za pochybné vo vzťahu k primárnym tvrdeniam daňového subjektu deklarovaným v podanom daňovom priznaní. Vzhľadom k uvedenému oznámenie správcu dane z 01. júla 2021 nespĺňa ani len minimálne kvalitatívne požiadavky oznámenia pochybností v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku.

30. Kasačný súd nespochybňuje ustálené požiadavky na obsah oznámenia podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku. Za problematické a nedôvodné však po preskúmaní obsahu priloženého administratívneho spisu považuje zistenie správneho súdu, podľa ktorého tento preverení celého obsahu administratívneho spisu v ňom nezistil žiadny iný úkon správcu dane, ktorý by bolo možné považovať za oznámenie jeho pochybností v zmysle označeného zákonného ustanovenia. Kasačný

súd viazaný rozsahom kasačných dôvodov po preskúmaní administratívneho spisu skonštatoval, že uvedený záver správneho súdu je nesprávny, nakoľko v administratívnom spise sa nachádzajú písomnosti, naplňajúce obsahové kritériá pre výzvu v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku, v ktorých správca dane vyzýval žalobcu na predloženie dokladov aj vyjadrení, aj s poukazom na ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku a správca dane citoval aj znenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku.

31. Za takéto písomnosti treba považovať Výzvu na predloženie dôkazov č. 100580661/2021 z 12. apríla 2021 v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku na podanie písomného vyjadrenia a predloženie dôkazov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu a oprávnenosť uplatneného odpočítania dane z preverovanej faktúry od dodávateľa EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. v určenej lehote, s citáciou ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku (pochybnosť o plnení, keďže predložená faktúra neobsahovala druh a množstvo fakturovaného plnenia). Druhou je Opakovaná výzva na predloženie dokladov a dôkazov č. 100916943/2021 z 26. mája 2021, v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktorou správca dane žiadal, aby v lehote 15 dní odo dňa doručenia výzvy žalobca predložil: písomné vyjadrenie k uskutočneniu zdaniteľného obchodu nadobudnutiu tovaru na základe prijatej faktúry č. 19220 (VS2019002) od spoločnosti EXPERT GROUP EUROPE, s.r.o. a to: kto konkrétne a kde uzatváral zdaniteľný obchod, kto konkrétne nakladal, vykladal a prebral predmetný tovar; písomné vyjadrenie kde, uviesť presnú adresu, sa v tej dobe, t. j. k 26. máju 2021, tovar nadobudnutý na základe prijatej faktúry č. 19220 (VS2019002) nachádza, preukázať aký vzťah má spoločnosť k priestorom kde sa tovar nachádza; predložiť dôkazy, že tovar nadobudnutý na základe prijatej faktúry č.19220 kontrolovaný daňový subjekt použil na dodávky tovarov ako platiteľ a aby zároveň kontrolovaný daňový subjekt predložil podrobne vo výzve uvedené doklady (zmluvy, dokumenty preukazujúce vlastníctvo, protokol resp. iný doklad o prevzatí tovaru, doklady o úhrade, preprave, skladovaní, doklad o úhrade záväzku dlžníka Eastern Investment Company s.r.o. veriteľovi GENDENA Nr. 1 s.r.o.), s citáciou ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku (pochybnosť o plnení, keďže predložená faktúra neobsahovala druh a množstvo fakturovaného plnenia).

32. Vzhľadom na vyššie uvedené je treba skonštatovať, že zo strany správneho súdu došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci na základe nedostatočného vyhodnotenia obsahu administratívneho spisu a v ňom sa nachádzajúcich listín, a to výzvy 100580661/2021 z 12. apríla 2021, ako aj opakovanej výzvy č. 100916943/2021 z 26. mája 2021, ktoré podľa názoru kasačného súdu obsahujú všetky náležitosti, ktorých absenciu vyčítal správny súd v súvislosti s obsahom Oboznámenie č. 101137167/2021 z 01. júla 2021.

V. Záver

33. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná a napadnuté rozhodnutie správneho súdu vychádza z nesprávneho právného posúdenia veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP rozhodnutie správneho súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie Správneho súdu v Banskej Bystrici bez toho, aby sa vysporadúval s argumentáciou ohľadne preukázania oprávnenosti nároku na vrátenie DPH. Po vrátení veci správny súd v zmysle uvedených záverov kasačného súdu posúdi vec nanovo a viazaný právnym názorom kasačného súdu v otázke existencie a obsahu výzvy / výziev v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku sa vysporiada s ostatnými žalobnými námietkami.

34. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v ďalšom konaní správny súd (§ 467 ods. 3 SSP).

35. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.