

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-1S/226/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1021201453
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 03. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ina Šingliarová
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2026:1021201453.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Iny Šingliarovej a členov senátu doc. JUDr. Mateja Horvata, PhD., a JUDr. Petry Šuttovej, LL.M, v právnej veci žalobcu: NEW TECH SLOVAKIA, a. s., Ul. Svornosti 43, 821 09 Bratislava, IČO: 35 834 072, právne zastúpený: Hronček & Partners, s. r. o., Kálov 1, 010 01 Žilina, IČO: 47 248 327, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101113783/2021 zo dňa 28.06.2021, takto

rozhodol:

I. Správny súd v Bratislave rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101113783/2021 zo dňa 28.06.2021, a Daňového úradu Bratislava, č. 100482502/2021/9106403/Dubv zo dňa 24.03.2021 zrušuje a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I. Predmet správneho súdneho prieskumu

1. Predmetom správneho súdneho prieskumu je rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 101113783/2021 zo dňa 28.06.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný na základe odvolania podaného NEW TECH SLOVAKIA, a. s. (ďalej len „daňový subjekt“ alebo „žalobca“), podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 100482502/2021/9106403/Dubv zo dňa 24.03.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

II. Priebeh administratívneho konania

2. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil daňovému subjektu rozdiel v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 184.066,67 eur za zdaňovacie obdobie máj 2012, keď znížil nadmerný odpočet zo sumy 184.066,67 eur na sumu 831,21 eur.

3. Správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu zameranú na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012, z ktorej bol vyhotovený protokol č. 9104403/5/306140/2015/Ban zo dňa 09.02.2015. Protokol spolu s Výzvou na vyjadrenie sa zo dňa 09.02.2015 bol doručený daňovému subjektu dňa 18.02.2015 a vyrubovacie konanie sa začalo dňa 19.02.2015. Správca dane vo veci vydal rozhodnutie zo dňa 13.08.2020, ktoré bolo zrušené žalovaným, a to rozhodnutím zo dňa 15.01.2021. Následne na

to sa dňa 18.02.2021 uskutočnilo ústne pojednávanie s daňovým subjektom, z ktorého bola vyhotovená zápisnica a ku ktorej daňový subjekt zaslal vyjadrenie zo dňa 26.02.2021.

4. Daňová kontrola bola zameraná na preverenie reálneho dodania kryštálového cukru z faktúr od spoločnosti vento group, IČO: 45 686 823 (ďalej len „Vento Group“), KINEKL, IČO 35 708 034, Martin Novák – ASTON, IČO 43 380 816. Uplatnené faktúry od týchto spoločností sú špecifikované na strane 5 až 7 prvostupňového rozhodnutia.

5. Z hľadiska zisteného skutkového stavu správca dane v prvostupňovom rozhodnutí na s. 4 až 20 preveroval odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Ďalej na s. 20 až 30 rozoberal preverenie splnenia podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Na strane 30 až 32 uvádzal skutkové zistenia vo vzťahu k prevereniu prepravy tovaru a napokon na stranách 32 až 38 uvádzal skutkové zistenia vo vzťahu k preverovaniu sprostredkovania tovaru.

6. Správca dane na základe zisteného skutkového stavu dospel k záveru, že formálne síce došlo k naplneniu zákonných predpokladov pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, no z obsahu obchodných transakcií vyplynulo, že ich účelom bolo získanie daňovej výhody vo forme uplatnenia odpočítania dane. Ak platiteľ dane alebo skupina platiteľov vykoná viac plnení, ktoré ako celok vytvoria umelú situáciu, ktorej jediným cieľom je vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, na takéto plnenia správca dane nesmie prihliadať. Z dokazovania nevyplynuli žiadne dôkazy dostatočne preukazujúce skutočnú realizáciu obchodných transakcií deklarovaných na predložených dokladoch. Nepreukázalo sa uskutočnenie nadobudnutého zdaniteľného plnenia a daňový subjekt nepreukázal na uskutočnenie akých ďalších zdaniteľných plnení nadobudnuté plnenie použije. Zapojené spoločnosti nemali záujem využiť daný tovar na svoju spotrebu a nemali ani za cieľ hľadať jeho konečných spotrebiteľov. Z reťazca dodávok je zrejmé, že ich zámerom bolo iba prefakturovanie daných transakcií ďalšiemu odberateľovi bez toho, aby bol hľadaný konečný zákazník. Správca dane nadobudol pochybnosti o deklarovanom zdaniteľnom obchode a dôkazy nepotvrdili fakturovaný predmet dane a nepotvrdili existenciu fakturovaného tovaru. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu podnikania. Správca dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva v oblasti DPH. Plnenie deklarované na faktúrach, na ktorých je uvedená spoločnosť VENTO GROUP ako dodávateľ plnenia, má čisto umelý charakter s cieľom získať odpočítanie dane daňovým subjektom. Právo na odpočítanie možno uplatniť len v prípade, ak neexistuje zneužívajúce konanie (s. 39 prvostupňového rozhodnutia).

7. Daňový subjekt je povinný preukázať, že tovary a služby boli reálne dodané. Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávnych podmienok na uznanie odpočítania dane. Správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech platiteľa. Iba prejednáva dôkazy predložené platiteľom. V prípade daňovej kontroly sa vyskytlo množstvo pochybností, ktoré boli popísané v rozhodnutí a ktoré viedli správcu dane k preverovaniu celého obchodného reťazca. Správca dane spochybnil aj reálnosť vystavených faktúr za sprostredkovanie predaja tovaru (s. 40 prvostupňového rozhodnutia). Skutočné dodanie tovaru nepreukázal „VENTO GROUP daňový subjekt“ v priebehu preverovania existencie tovaru. Bolo zistené porušenie § 49 odsek 2 písm. a) v nadväznosti na § 8 a 9 zákona o DPH, čo viedlo k nadmernému odpočtu za kontrolované zdaňovacie obdobie (s. 41 prvostupňového rozhodnutia).

8. Správca dane (s. 44 až 56 prvostupňového rozhodnutia) vyhodnotil dôkazy a formuloval pochybnosti, ku ktorým možno zaradiť to, že daňový subjekt ako ani dodávateľ VENTO GROUP a ani odberatelia daňového subjektu nepredložili žiadne zmluvy o obchodovaní s tovarom – cukrom. Daňový subjekt prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľom, no žiadne doklady k tomu nepredložil. Je nelogické, aby dodávateľ (VENTO GROUP) mal k dispozícii informácie o tom, kto mal byť ďalším odberateľom daňového subjektu. Predložené CMR k odberateľským faktúram neboli potvrdené podpisom a pečiatkou príjemcu. Daňový subjekt nepredložil žiadne dodacie listy k dodaniu tovaru a na žiadnom CMR nebola uvedená konkrétna adresa nakládky tovaru (uvedené bolo len Trenčín, Slovensko). PEGA Trenčín, IČO 36 768 561, ktorá mala zabezpečovať prepravu tovaru, uviedla, že jej bol od cudzený cukor zo zaparkovaného a uzamknutého vozidla, kde sa nachádzali aj CMR a pečiatka. Nikto zo zúčastnených článkov obchodného reťazca nepreukázal pôvod cukru.

9. Správca dane tak dospel k záveru, že dodanie tovaru alebo služby je základnou podmienkou uplatnenia práva odpočítať daň z tovaru alebo služby. Ak nedošlo k reálnemu plneniu, nedošlo u dodávateľa k vzniku daňovej povinnosti. Podmienky na odpočítanie nespočívajú len vo formálnej deklarácii, ale tieto musia mať povahu faktu. Treba preukázať, že fakturovaný tovar bol skutočne dodaný v deklarovanom rozsahu práve týmto dodávateľom uvedeným na faktúre. Správca dane spochybnil skutočný obsah právneho úkonu vyplývajúci z predložených faktúr. Daň na faktúrach sa stala splatnou len z titulu jej uvedenia na daňovom doklade – faktúre. Ak sa zistí, že pôvod tovaru nie je možné v reťazci preukázať a tiež ho nemožno preukázať u subdodávateľa, pochybnosti o obchode sú na strane správca dane oprávnené (s. 58 až 61 prvostupňového rozhodnutia). Správca dane tak neuznal právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou VENTO GROUP, predmetom ktorých bolo dodanie tovaru - kryštálového cukru, ako ani dodávateľských faktúr vystavených dodávateľmi A. B. – C. C. D., predmetom ktorých bolo dodanie služby – sprostredkovanie predaja kryštálového cukru.

10. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím prvostupňové rozhodnutie správca dane potvrdil. K odvolacím námietkam týkajúcim sa nesprávne vedenému procesu daňovej kontroly a procesným chybám vo vyrubovacom konaní uviedol, že rozhodnutie obsahuje všetky zákonné náležitosti, uvádza vykonané podklady a dôkazy a na základe akých predpisov bolo rozhodnuté (s. 4-7 napadnutého rozhodnutia).

11. K odvolacím námietkam týkajúcim sa nesprávne vyhodnotenému skutkovému stavu, hmotnoprávnym podmienkam odpočítania dane, nepostupovaniu v súlade s judikatúrou SD EÚ a k nesprávne vyhodnoteným dôkazom uviedol, že má za preukázané, že šetrením správca dane nebolo preukázané reálne dodanie tovaru. Bol vytvorený obchodný reťazec, ktorý tovar presúval len fakturačne, t. j. typický karuselový obchod. Nebola preukázaná reálna existencia tovaru, nebol zistený jeho pôvod, výrobca, dovozca a ani konečný spotrebiteľ. Na začiatku reťazca nebolo preukázané nadobudnutie tovaru a nebola vierohodne preukázaná preprava tovaru medzi článkami reťazca. Daňový subjekt a žiaden obchodný partner nemali o tovare takmer žiadnu vedomosť, viacerí z nich mali virtuálne sídla. Správca dane tak bol oprávnený vyvodiť záver, že nebola preukázaná materiálna existencia zdaniteľného plnenia. Ak nie je preukázané, že zdaniteľné plnenie uvedené na faktúre sa uskutočnilo, ide iba o formálnu existenciu faktúry. Daňový subjekt má bremeno tvrdenia a zároveň musí toto tvrdenie preukázať - dôkazné bremeno. Daňový subjekt sa obmedzil len na predloženie účtovných dokladov, ktorých vierohodnosť bola spochybnená. Správca dane preto prešetril celý obchodný reťazec spoločností, ktoré mali s tovarom obchodovať. To nebolo preukázané a keďže to nebolo preukázané, nemohlo byť preukázané ani poskytnutie služby sprostredkovania predaja tohto tovaru. Daňový subjekt bol súčasťou reťazca subjektov, ktorých zámerom nebolo hľadať konečného užívateľa tovaru, ale ich zámerom bolo prefakturovávanie daných transakcií. Táto činnosť nespĺňa atribúty ekonomickej činnosti podľa § 3 zákona o DPH. Daňový subjekt si nepreveril existenciu tovaru, nekontroloval, nepreveroval jeho pôvod, dovozcu, výrobcu a ani jeho kvalitu a nemal dohodnuté podmienky v prípade jeho reklamácie. V obchodnom reťazci nebola uzatvorená riadna kúpna zmluva, kde by boli individuálne dohodnuté požiadavky na druh, množstvo a iné parametre tovaru. Toto by zodpovedalo obvyklému postupu zodpovedného podnikateľa. Pripúšťa sa pritom, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Teleos, Vlaamse Oliemaatschappij). Uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane prípad neposudzoval z hľadiska jeho zaťaženia daňovým podvodom alebo zneužitím práva, ale z pohľadu nenaplnených hmotnoprávných podmienok nároku na odpočítanie dane. Pri reťazových obchodoch platí že pokiaľ jeden článok obchodného reťazca tovar nedodá, nemôže byť tento tovar predmetom obchodovania na ďalších stupňoch. Išlo tu len o vystavovanie fiktívnych faktúr a daňový subjekt nielen mohol vedieť, ale aj vedel, že plnenia, ktoré predchádzali a zároveň nasledovali po jeho plnení, boli poznačené podvodom vo vzťahu k DPH (Axel Kittel a Recolta Recycling). S odkazom na rozhodnutia SGI a Valériane SNC uzavrel, že nebolo v posudzovanom prípade preukázané skutočné dodanie tovaru a služieb, a tak nevznikla pri službe daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH (s. 7-15 napadnutého rozhodnutia).

12. K dôkaznému bremenu a jeho preneseniu uviedol, že správca dane vykonal dokazovanie na účely zistenia, či skutočnosti ním tvrdené, boli odrazom reálneho plnenia. Daňový subjekt si neplnil svoje povinnosti a nepredkladal dôkazy. Žalovaný nezistil, že by došlo zo strany správca dane k nesprávne posúdeniu miery dôkazného bremena. Dĺžka daňovej kontroly bola dodržaná, keď o jej začatí, prerušení

a pokračovaní bol daňový subjekt zákonným spôsobom informovaný. Daňová kontrola trvala 361 dní (s. 15-17 napadnutého rozhodnutia).

13. K neprihliadnutiu na predložené doklady daňovým subjektom a nevypočutiu svedka uviedol, že v odôvodnení neboli len kopírované informácie z medzinárodnej výmeny informácií, ale správca dane sa vysporiadal so všetkými skutkovými a právnymi otázkami. Hodnotenie dôkazov neznamená len mechanické preberanie informácií. Výpovede svedkov o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu boli len v rovine holého konštatovania bez preukaznej hodnoty. To, že faktúry boli uhradené, správca dane nespochybňoval. Správca dane spochybňoval materiálne plnenie, a to neodôvodnil nekontaktnosťou dodávateľa, ale tým, že daňový subjekt nepreukázal reálne dodanie tovaru (s. 18-20 napadnutého rozhodnutia).

14. K nesprávne vyhodnotenej svedeckej výpovedi p. E. uviedol, že tá bola vyhodnotená na vysokej úrovni a má za to, že pán E. vedome zavádzal správcu dane (s. 20-22 napadnutého rozhodnutia). K preverovaniu prepravcu PEGA Trenčín uviedol, že CMR boli predložené priamo daňovým subjektom a dôležité je to, že tento subjekt výslovne poprel, že by pre daňový subjekt vykonával činnosť a zároveň uviedol, že došlo k zneužitiu pečiatky tejto spoločnosti odcudzením (s. 22-23 napadnutého rozhodnutia). K zániku práva vyrubiť daň poukázal na § 2 ods. 3 a § 9 zákona č. 67/2020 Z. z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19. Z daného dôvodu nedošlo k zániku práva vyrubiť daň v decembri 2020 (s. 23-24 napadnutého rozhodnutia).

15. Vo zvyšku sa žalovaný stotožnil s prvostupňovým rozhodnutím a jeho odôvodnením.

III. Správna žaloba

16. Žalobca sa včas podanou správnu žalobou zo dňa 31.08.2021 domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a zrušenia oboch rozhodnutí. Žalobca označil obe rozhodnutia orgánov verejnej správy za nesprávne, nezákonné a nepreskúmateľné, ktorých vydaniu predchádzal nezákonný postup orgánov verejnej správy.

17. Žalobca v prvom žalobnom bode namietal nesprávne a neúplne zistený skutkový stav a vady dokazovania. Tvrdil, že preukázateľne nakúpil tovar od spoločnosti VENTO GROUP a následne ho predal spoločnostiam F. E., G. H. a SOUTH SILESIA TRADE, čo preukazujú medzinárodné nákladné listy (CMR) a svedecké výpovede. Tvrdenia žalovaného o nedostatočne preukázanej existencii tovaru sú tak vykonštruované, svojvoľné a nepodložené. Žalobca uskutočňoval obchodnú činnosť s dodávateľom VENTO GROUP a následne vyvíjal činnosť na predaj tovaru ďalším subjektom, čo je bežnou obchodnou činnosťou. Tovar bol nakúpený, následne preskladnený v Trenčíne, kontrolovaný žalobcom a prepravený spoločnosťou TOP SPEED odberateľom na územie Českej republiky. To vie potvrdiť aj majiteľ skladu pán I., ktorého navrhol žalobca vypočuť, keďže v daňovom konaní vypočutý nebol. V súvislosti s výpoveďou pána J. uviedol, že ten sa stal konateľom až 12.07.2012, no daňová kontrola bola zameraná na máj 2012, a tak nemal možnosť objektívne sa vyjadriť k týmto skutočnostiam. Na ťarchu žalobcu nemožno pričítať to, že VENTO GROUP má údaje virtuálne sídlo; toto bolo kontrolované až niekoľko mesiacov/rokov po tom, ako došlo k uskutočneniu predmetného plnenia. Relevantné nie je ani to, že konateľom spoločnosti je údajne bezdomovec.

18. K dodaniu tovaru odberateľmi v Českej republike a ďalšiemu preverovaniu uviedol, že z medzinárodnej výmeny informácií vyplynulo, že dodávky boli dodané odberateľom, no napriek tomu sa správca dane nevysporiadal s tvrdeniami odberateľov žalobcu, ktorí potvrdili prevzatie tovaru a bez zdôvodnenia preveroval ďalšie dodávanie tovarov vo vzťahu k odberateľom odberateľov. Žalobca nemôže niesť objektívnu zodpovednosť za konanie ďalších subjektov v reťazci. Žalobca videl pochybenie aj v tom, že žalovaný preveroval aj ďalšie kroky reťazca v rámci subjektov, od ktorých však žalobca tovar priamo neprevzal, resp. nedodal. V tejto súvislosti poukázal na výpoveď konateľa spoločnosti MONTIERI, p. D., ktorý bol vypočutý dňa 11.01.2016 bez upovedomenia žalobcu a následne s upovedomením žalobcu aj dňa 04.03.2016. Pán D. potvrdil, že tovar dodával tak, ako bol fakturovaný. Správca dane nesprávne v prvostupňovom rozhodnutí odkazuje na obe výpovede. Rozhodnutie je ďalej zmätočné, pretože nie je zrejmé, z čoho správca dane odvodil, že tovar od spoločnosti MONTIERI bol následne cez spoločnosť K-TOM, BAMOS, Intensonal plus a VENTO GROUP dodaný žalobcovi, keďže

spoločnosť K-TOM mala viacero dodávateľov. Dôkazy od iných subjektov v rámci obchodného reťazca, ktoré nie sú priami dodávateľia a odberatelia žalobcu, považuje žalobca za úkony vykonané nad rámec účelnosti daňového konania.

19. K preprave tovaru od dodávateľa k odberateľom žalobca poukázal na výpoveď p. E., z ktorej je zrejmé, že objektívne nebol schopný doklady vyžadované správcou dane predložiť, pretože nimi nedisponoval, keďže išlo o faktúry a doklady patriace spoločnosti, v ktorej bol spoločníkom a konateľom a nie jemu ako fyzickej osobe. Je preto irelevantné tvrdenie správcu dane, ak túto skutočnosť považuje za zakladajúcu pochybnosť o tom, že preprava nebola vôbec vykonaná a tovar dodaný. Žalobca ďalej poukázal na to, že prepravu zabezpečoval priamo dodávateľ VENTO GROUP podľa dohody so žalobcom. Nie je preto zrejmé, prečo si dožadoval dôkazy zo strany prepravcu PEGA Trenčín. Doprava bola preukázaná spoločnosťou TOP SPEED vo svedeckej výpovedi konateľa p. K.. Žalovaný v rozhodnutí využíva dôkazy aj za zdaňovacie obdobia, ktoré však nie sú predmetom kontroly, čo je závažné procesné pochybenie. 4 kusy CMR, ktoré sú ako originály v spise, boli ako originály žalobcovi zo strany správcu dane vrátené, a tak vyvstáva pochybnosť, ako si správca dane tieto CMR zabezpečil. K tomu, že nebolo preukázané poskytnutie služby sprostredkovania uviedol, že služba bola prijatá a bola zaplatená. Zmluva o sprostredkovaní bola uzatvorená písomne, išlo o rámcovú zmluvu. To, že medzi subjektami neboli uzatvorené písomné zmluvy, vykladá žalovaný na ťarchu žalobcu, avšak žalobca nemá povinnosť uzatvárať písomné zmluvy.

20. Druhý žalobný bod sa týka nezákonného postupu a nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca zdôrazňoval, že k poskytnutiu zdaniteľných plnení došlo, boli prijaté a zaúčtované a použité v rámci hospodárskej činnosti žalobcu. Finančné orgány nesprávnym vedením konania a dokazovania, nesprávnym vyhodnotením skutkového stavu a právnym posúdením dospeli k záverom, ktoré sú nezákonné. V tomto bode žalobca odkázal na viaceré rozhodnutia súdneho dvora týkajúce sa osobitne zásady daňovej neutrality. Pokiaľ mal správca dane pochybnosti o reálnosti plnenia, bol povinný túto pochybnosť preukázať a nielen na základe nepreukázanej pochybnosti formálne skonštatovať, že realizovanie obchodných transakcií nebolo preukázané. Zamietnutie práva na odpočítanie je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov z právneho hľadiska dostatočne preukázať, že objektívne skutočnosti preukazujúce existenciu podvodu alebo zneužívajúceho konania sú splnené. Dôkazné bremeno tu zaťažuje správcu dane. Žalobca je objektívne schopný preukázať prijatie/nákup tovaru od dodávateľa a jeho následné dodanie priamym odberateľom. Nemôže niesť zodpovednosť za to, akým spôsobom prebiehali obchody medzi subjektami na iných stupňoch reťazca.

21. Žalobca mal za to, že žiaden objektívny dôkaz zo strany správcu dane nebol predložený, a tak nebolo relevantne preukázané, že by žalobca vedel alebo mal vedieť že obchod bol fiktívny. Žalobca poukázal na rozhodovaciu činnosť súdneho dvora (spojené veci Optigen, Fulcrum Elektronik a Bond House) a Najvyššieho súdu SR, podľa ktorej nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Žalobcovi nie je zrejmé, na základe čoho mohli u správcu dane vzniknúť pochybnosti o deklarovanom zdaniteľnom obchode a správca dane tieto pochybnosti nepreukázal.

22. Správca dane hodnotil dôkazy v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov, avšak spôsobom odporujúcim základným princípom konania, keď nehodnotil dôkazy vo vzájomných súvislostiach, opomínal skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu. Ochrana fiškálneho záujmu štátu je dôležitá, avšak táto ochrana nemôže ísť na úkor daňového subjektu. Žalobca opätovne zdôraznil, že odmietnuť odpočet možno len vtedy, ak sa právo na odpočet uplatnilo znevažujúcim spôsobom alebo podvodne.

23. Správca dane opakovane a na dlhé obdobia prerušoval daňové konanie a následne aj vyrubovacie konanie, čím sa neúčelne a bez relevantného dôvodu predlžovalo daňové konanie. Cieľom vyrubovacieho konania nie je vykonávať nové dôkazy, ale hodnotiť dôkazy získané počas daňovej kontroly.

24. Nepreskúmateľnosť rozhodnutí spôsobuje aj to, že závery sa zakladajú na subjektívnych a nepodložených nepreukázaných tvrdeniach a názoroch.

III. Vyjadrenie žalovaného

25. Žalovaný sa k žalobe vyjadril v podaní zo dňa 29.07.2020 (ďalej len „vyjadrenie“), kde navrhol žalobu zamietnuť. Žalobca podľa neho v žalobe neuviedol žiadne nové skutočnosti alebo dôkazy a len opakovane uvádza svoje subjektívne presvedčenie, že tovar bol dodaný. Vo vyjadrení ďalej uviedol, že identickým námietkam uvedeným v žalobe, už zaujal potrebné stanovisko v rámci odvolacieho konania, na ktorom zotráva a plne naň odkazuje. Žalobca svoje tvrdenia nepreukazuje žiadnym dôkazom, ktorý má podobu faktu, pričom len to, že nesúhlasí so závermi žalovaného, nespôsobuje následok nezákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia.

26. Žalovaný zdôraznil, že v praxi pri reálne prebiehajúcich obchodoch je nepravdepodobné, ba až nemysliteľné, aby sa nenašiel pri takom množstve tovaru žiadny konečný zákazník a aby nebol preukázaný ani pôvod tovaru, pričom ide o potravinársky tovar, ktorého pôvod musí byť vysledovateľný, no neboli predložené žiadne certifikáty k danému tovaru oprávňujúce jeho použitie na vnútornom trhu Európskej únie. Išlo pritom o tovar, ktorý mal byť zobchodovaný vo veľkých množstvách stoviek ton a značnej finančnej hodnoty cca 1,1 milióna eur.

27. V dodávateľskom reťazci nebolo preukázané dodanie tovaru a dodanie nebolo preukázané ani v odberateľskom reťazci. V odberateľskom reťazci bolo zistené aj to, že subjekt, ktorý sa ho zúčastňoval, sa zúčastňoval karuselových podvodov ako jeden z vystavovateľov faktúr fiktívneho predaja. Podľa žalovaného tu došlo k vytvoreniu obchodného reťazca, kde sa tovar presúval len fakturačne, a teda ide o typický karuselový podvod. Reálna existencia tovaru nebola vykonaným šetrením preukázaná. Vierohodne preukázaná nebola ani preprava tovaru (s. 10 vyjadrenia). Základným predpokladom vzniku práva na odpočítanie dane z faktúry je preukázanie vzniku daňovej povinnosti, teda uskutočnenie zdaniateľného obchodu. Žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet dane (s. 13 vyjadrenia).

28. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril v podaní zo dňa 18.01.2022 (ďalej len „replika“), v ktorej rozporoval tvrdenia a závery žalovaného uvedené vo vyjadrení a pridržiaval sa svojich predchádzajúcich písomných stanovísk a podaní.

29. Žalovaný sa k replike vyjadril v podaní zo dňa 08.11.2023 (ďalej len „duplika“), v ktorom zotrval na svojich predchádzajúcich vyjadreniach.

30. Na dupliku reagoval žalobca v ďalšom svojom podaní zo dňa 30.01.2024, v ktorom zotrval na svojich predchádzajúcich vyjadreniach. Zdôraznil však nenáležité rozloženie dôkazného bremena preneseného na žalobcu a taktiež zdôraznil rozhodnutie súdneho dvora vo veci Vikingo. Záver žalovaného o fiktívnom plnení mal byť prijatý len za predpokladu, že by bol riadne preukázaný.

IV. Relevantná právna úprava

31. 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.

32. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,

3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

33. 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.

34. 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. Verejné vyhlásenie rozsudku

35. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 151/2022 Z. z.“) bol, okrem iného, zriadený aj Správny súd v Bratislave, ktorý začal svoju činnosť dňa 01.06.2023. Podľa § 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave. Predmetná právna vec, pôvodne vedená na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 1S/226/2021, bola na základe uvedenej zmeny právnej úpravy a v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2025 v znení Dodatku č. 3 náhodným výberom pridelená na konanie a rozhodovanie do senátu 9S Správneho súdu v Bratislave a je vedená pod sp. zn. BA-1S/226/2021.

36. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd (§ 10, § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov [ďalej len „SSP]). preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby (§ 134 ods. 1 SSP, § 134 ods. 2 SSP a contrario) a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

37. O žalobe rozhodol správny súd bez nariadenia pojednávania rozsudkom podľa § 107 ods. 2 SSP, keďže žalobca ani žalovaný netrvali na nariadení pojednávania. Termín verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený najmenej päť dní vopred na úradnej tabuli správneho súdu a na webovom sídle súdu a rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 06.03.2026 (§ 137 ods. 4 SSP).

VI. Právne posúdenie veci správnym súdom

38. Orgány finančnej správy v prejednávacom prípade spochybnili a) odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH a tiež aj b) podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH. Úlohou správneho súdu bolo v medziach žalobných bodov posúdiť, či zo zisteného skutkového stavu vyplývajú právne závery, ku ktorým orgány finančnej správy v žalobou napadnutých rozhodnutiach dospeli.

39. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok 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, 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. Úlohou správneho súdu nie je zisťovať alebo ustáľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy.

40. V rámci rozhodovacej činnosti správnych súdov už bolo judikované, že z pohľadu východiskových otázok nastolených v rámci daňovej kontroly na DPH je vždy potrebné diferencovať medzi (1) preukazovaním podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (a) hmotnoprávnymi, (b) formálnymi a (2) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu (a) daňového podvodu alebo (b) zneužitia práva (pozri napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/47/2021 zo dňa 26.04.2023).

41. Hmotnoprávne podmienky v rámci preukazovania práva na priznanie práva na odpočet DPH spočívajú v tom, že (1) daňový subjekt nárokujúci si odpočet je zdaniteľnou osobou, (2) tovar, ktorým odôvodňuje právo na odpočítanie DPH, musí byť dodaný inou (ďalšou) zdaniteľnou osobou a (3) zdaniteľná osoba predmetný tovar následne použije na vlastné zdaniteľné plnenia. Pokiaľ uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté (pozri rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43 a vo veci Kemwater ProChemie C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

42. Formálne podmienky v rámci preukazovania práva na priznanie práva na odpočet DPH potom v zásade reflektujú na požiadavky týkajúce sa zákonných náležitostí predloženej faktúry. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok však nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnymi podmienkami práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie obmedzené, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný ako oprávnený (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021).

43. Od preukazovania hmotnoprávnymi a formálnopravnými podmienkami práva na odpočítanie dane je potom potrebné dôsledne odlišovať dôvody pre nepriznanie odpočtu DPH z dôvodu vedomej účasti zdaniteľnej osoby na obchodoch poznačených daňovým podvodom, prípadne zneužívajúce konanie zdaniteľnej osoby spočívajúce v úmysle získať daňovú výhodu.

44. Daňový podvod, resp. daňový únik, je podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie možné chápať v intenciách účasti zdaniteľnej osoby na zdaniteľných obchodoch, ktorých účelom je profitovať na systéme DPH tým, že jeden z účastníkov obchodu štátu daň neodvedie a ďalší účastník si uplatňuje právo na jej odpočítanie. Súdny dvor Európskej únie vo svojej judikatúre (napr. C-439/04 a C- 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL) však zároveň uvádza, že ak je plnenie tejto zdaniteľnej osoby súčasťou iných plnení v dodávateľskom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ktoré predchádzajú alebo nasledujú po plnení tejto zdaniteľnej osoby, jej právo na odpočítanie DPH nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľná osoba nebola na podvodnom konaní priamo zúčastnená, resp. o takomto konaní nevedela alebo nemohla vedieť.

45. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane, sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel, C 439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne: a) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?

- b) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- c) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- d) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

46. Notorieta v tomto smere je taktiež časté konštatovanie finančných orgánov, že je ich právom preskúmať celé pozadie dodávateľsko-odberateľských vzťahov v rámci posudzovaných obchodných stykov, na ktorých zdaniteľná osoba participovala, ako aj právo od nej požadovať, aby prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode.

47. Podstatnou v tomto ohľade je však skutočnosť, že podvodný úmysel, resp. zodpovedanie pre daňový únik esenciálnej otázky, či zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že participuje na obchode poznačenom daňovým podvodom, zaťažuje finančné orgány.

48. V kontexte problematiky preukazovania splnenia podmienok priznania práva na odpočítanie DPH je preto v tejto súvislosti potrebné dôsledne diferencovať subjekt, ktorý zaťažuje dôkazné bremeno, pretože kým pri podmienkach na priznanie práva na odpočítanie DPH dôkazné bremeno zaťažuje prvotne a primárne zdaniteľnú osobu, tak v prípade preukazovania účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku je procesná situácia presne opačná, keďže zaťažuje finančné orgány. To znamená, že pokiaľ finančné orgány prostredníctvom skutkových zistení v daňovej kontrole dospievajú k záveru, že zdaniteľná osoba bola súčasťou obchodného reťazca, v ktorom sa črtajú prvky typické pre daňové úniky (nekontaktné spoločnosti, zmiznutí obchodníci, nastričení konatelia a pod.), ich povinnosťou je preukázať, že táto zdaniteľná osoba na týchto aktivitách participovala buď vedome, alebo na nich participovala svojou neobanlivosťou, resp. ľahostajnosťou.

49. Primárnou a zásadnou úlohou finančných orgánov pri zisťovaní účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku nie je preto len poukazať na nepochybne závažné zistenia týkajúce sa identifikovaného reťazca subjektov participujúcich na obehu uvedeného tovaru, ale unesenie dôkazného bremena finančnými orgánmi, že daná zdaniteľná osoba vedela, resp. musela o týchto podvodných aktivitách vzhľadom na svoju pozíciu v rámci identifikovaných obchodných stykov vedieť.

50. Poukázať tu možno aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022, uverejneného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorého „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“.

51. V prejednávanej veci orgány finančnej správy vo svojich rozhodnutiach konštatovali nespĺnenie hmotnoprávných podmienok, ako aj zapojenie sa do daňového podvodu (pozri body 6, 9 a 11 odôvodnenia tohto rozsudku) a tieto závery formulovali aj v ďalších svojich vyjadreniach (pozri bod 25 a 27 odôvodnenia tohto rozsudku).

52. V zásade orgány finančnej správy prioritne skúmajú, či sú splnené hmotnoprávne podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane. Ak v daňovom konaní bolo relevantne spochybnené splnenie hmotnoprávných podmienok, znamená to bez ďalšieho odmietnutie priznania práva na odpočet DPH bez toho, aby správca dane musel preukazovať daňový podvod, resp. zneužitie práva. Nie je však vylúčená aj taká možnosť, že dôjde k spochybneniu splnenia hmotnoprávných podmienok a súčasne sa zistí aj daňový podvod (najmä v prípade fiktívnych, simulovaných obchodov). Nie je preto vylúčené, aby finančné orgány v preskúmaných rozhodnutiach spochybňovali splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty, a pre prípad, že toto spochybnenie nebude v prípadnom správnom súdnom konaní zo strany konajúcich súdov vzhľadnuté ako dostatočné, eventuálne konštatovali a zdôvodnili aj zavinenu účasť daňového subjektu na daňovom podvode. Uvedená kumulácia inak dvoch samostatných dôvodov je však podľa názoru súdu podmienená konzistentným zachovaním procesných práv daňového subjektu, ktorému musí byť umožnené vznášať proti obojstranným deklarovateľným dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane relevantnú obranu,

a tak aj rešpektovaním pravidiel platných pre dôkazné bremeno, keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok preukazuje daňový subjekt, kým zavinenu účasť na daňovom podvode preukazuje správca dane. V prípade prípustnej súčasnej konštatácie nesplnenia hmotnoprávnych podmienok a zavinenej účasti na daňovom podvode (resp. v prípade neuplatnenia námietky neprípustnej kumulácie) je potom úlohou správneho a kasačného súdu overiť, či aspoň pre jeden z týchto dôvodov odopretia nároku na odpočítanie DPH sú splnené podmienky (pozri napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sfk/68/2022 zo dňa 30.09.2024).

53. Uvedené chápanie kumulácie dôvodov pre odopretie odpočítania dane vychádza z judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorá nestanovuje, že k tvrdeniu zavinenej účasti na daňovom podvode môže správca dane pristúpiť len vtedy, ak má nevyhnutne preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok. Judikatúra Súdneho dvora EÚ ustanovuje to, že pokiaľ spochybnenie hmotnoprávnych podmienok spočíva na dôvodoch, ako je napr. nekontaktnosť, či absencia materiálnych a personálnych zdrojov dodávateľa a subdodávateľa, ide o spochybnenie nedostatočné, a v takom prípade je možné odpočítanie dane odoprieť len z dôvodu preukázania zavinenej účasti na daňovom podvode (napr. rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo). Teda pokiaľ je spochybnenie splnenia hmotnoprávnych podmienok dostatočné, správca dane pre odopretie nároku na odpočítanie DPH nemusí tvrdiť a preukazovať zavinenu účasť daňového subjektu na daňovom podvode, nič mu však nebráni tak urobiť. Správca dane si teda môže popri tvrdenom spochybnení hmotnoprávnych podmienok „dať nadprácu“, ktorá je s preukazovaním zavinenej účasti daňového podvodu spojená, pre prípad, že správne súdy v následnom správnom súdnom prieskume spochybnenie splnenia hmotnoprávnych podmienok napokon posúdia ako nedostatočné, no napriek tomu vec nemusia vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, pretože na výsledok konania by to nemalo vplyv, keďže by obstál druhý správcom dane deklarovaný dôvod – zavinená účasť na daňovom podvode (pozri napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/28/2021 zo dňa 28.09.2023). Uvedený postup je podľa súdu v súlade aj so zásadou hospodárnosti a účelnosti konania.

54. V prejednávanej veci, ako bolo uvedené (bod 51 odôvodnenia), orgány finančnej správy zistili nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, ako aj zapojenie sa do daňového podvodu, pričom svoje rozhodnutia zaťažili vadou nepreskúmateľnosti rozhodnutí, keďže z rozhodnutí nie je konzistentne zrejmé a odôvodnené, kde nepriznávajú odpočet z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH a kde z dôvodu zapojenia sa do daňového podvodu. Napadnuté rozhodnutia v odôvodneniach tieto dôvody používajú nekonzistentne a orgány finančnej správy „preskakujú“ v rámci odôvodnenia z jedného dôvodu do druhého, čo potom rezultuje do toho, že tieto dôvody akoby ponímali za vzájomne na sebe závislé a zameniteľné. Uvedené však neplatí. Ako už bolo konštatované, dôsledné rozlišovanie medzi týmito dôvodmi na nepriznanie odpočtu DPH je na mieste, pretože z neho vyplýva aj to, kto bude niesť dôkazné bremeno. Okrem toho súvisí aj s možnosťami procesnej obrany účastníka daňového konania. Správny súd tu osobitne poukazuje na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, ktoré ako dôvody nepriznania nároku na odpočet uvádza nesplnenie hmotnoprávnych podmienok (s. 8, odsek 2) následne účasť na karusele (s. 9, odrážka 1) neexistenciu tovaru (s. 9, odrážka 2) a napokon opäť daňový podvod (resp. odôvodnenie naznačujúce daňový podvod – s. 12-13). Tieto nezrovnalosti sú prítomné aj v prvostupňovom rozhodnutí (hmotnoprávne podmienky – s. 39 odsek 2; daňový podvod – s. 39 odsek 4; nepreverenie si obchodných partnerov – s. 51, odsek 2 a hmotnoprávne podmienky – s. 57 a 61). Závery daňových orgánov sú tak neudržateľné a zmätočné už len z toho dôvodu, že z nich nie je zrejmý jednoznačný dôvod nepriznania práva na odpočítanie dane, teda či ide o nesplnenie hmotnoprávnych podmienok alebo o existenciu reťazca poznačeného daňovým podvodom (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2 Sfk 44/2023 z 30.11.2023, bod 37, a tam citovanú judikatúru).

55. K posúdeniu hmotnoprávnych podmienok správny súd dáva do pozornosti, že materiálne podmienky priznania práva na odpočítanie dane sa zásadne týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom – daňovým subjektom – odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu prípadné pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o spochybnení hmotnoprávnych (materiálnych) podmienok práva na odpočítanie dane. Preto pochybnosti týkajúce sa výlučne subdodávateľského článku reťazca nemôžu preniesť dôkazné bremeno na preukázanie hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane opätovne na daňový subjekt (ZNSS 23/2022). Samotná skutočnosť, že nebol zistený alebo je pochybný pôvod tovaru ešte totiž

neznamená, že deklarovaný dodávateľ tovar daňovému subjektu – žalobcovi skutočne nedodal, resp. že deklarovaný dodávateľ tovar nezískal z iných, hoci nepriznaných, zdrojov a následne dodal daňovému subjektu.

56. Čo sa týka miery dôkazného bremena a účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ako ďalšieho dôvodu neuznania práva na odpočítanie dane, tak tento vo svetle odôvodnenia napadnutých rozhodnutí neobstojí. Správny súd zdôrazňuje, že pri posudzovaní podvodného konania a participácie žalobcu na ňom sa musí zmeniť náhľad príslušných orgánov, keď to nie je žalobca, ktorý je povinný preukazovať, že sa nedopustil podvodného konania, resp. vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ale je to úloha a povinnosť orgánov finančnej správy preukázať žalobcovi buď podvodné konanie, alebo vedomú (vedel alebo musel vedieť) účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Správny súd považuje za potrebné zdôrazniť, že príslušné orgány v zásade neoznačili jediný dôkaz, ktorý by takejto vedomosti, resp. vedomej účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom mal svedčiť, keď len skonštatovali, že takúto vedomosť musel mať.

57. Pokiaľ správca dane a žalovaný akcentujú nedostatok primeranej obozretnosti žalobcu pri uskutočňovaní zdanieľných obchodov, správny súd uznáva, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

58. Daňový subjekt je totiž povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Ak ich neprijme, nesie zodpovednosť za to, že bol zahrnutý do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, keďže pri vykonaní potrebných opatrení mohol vedieť, že bude do takéhoto podvodného reťazca zatahnutý. Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59).

59. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že ani pri vyžadovaní a skúmaní primeranej obozretnosti podnikateľa nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa/subdodávateľa a tým sa na neho fakticky preniesie kontrolná činnosť, ktorá patrí správcovi dane na to vybavenému príslušnými oprávneniami (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57).

60. Vyššie uvedené závery správneho súdu bez ďalšieho neznamenujú automaticky, že žalobcovi má byť (nevyhnutne) v ďalšom konaní priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby buď relevantným a zodpovedajúcim spôsobom spochybnili rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávných (materiálnych) podmienok na priznanie práva na odpočet dane alebo aby preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávných (materiálnych) podmienok na priznanie práva na odpočet dane [alebo pre prípad ich nedostatočného spochybnenia] je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že žalobca buď priamo uskutočňoval daňový podvod, alebo vedel či mal vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou. Dôkazné bremeno na preukázaní daňového podvodu a účasti žalobcu na ňom pritom ťaží finančné orgány.

61. Správny súd tak dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Vzhľadom na tento dôvod považuje správny súd za predčasné vyjadriť sa k ostatným žalobným bodom. Správny súd tak rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d) v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP, podľa ktorých správny súd rozsudkom

zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov a súčasne vyslovuje, že vec sa vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. Podľa prvej alinei § 191 ods. 6 SSP právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný.

62. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP, na základe ktorého priznal úspešnému žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

63. 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 (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a/ SSP účinnom do 30. júna 2023) od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

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

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ podľa § 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 má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm. a/); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) (písm. b/); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c/).