

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-26S/50/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200161
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jeannette Hajdinová
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2026:4021200161.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jeannette Hajdinovej a členov senátu doc. JUDr. Mateja Horvata, PhD., a JUDr. Petry Šuttovej, LL.M., v právnej veci žalobcu: A. B. C., trvale bytom D. E. F. G. XX, XXX XX H., právne zastúpený: Advokátska kancelária Pacalaj, Palla a partneri, s. r. o., so sídlom Nám. SNP 3, 917 01 Trnava, IČO: 36 857 548, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100115100/2021 zo dňa 25.01.2021, takto

rozhodol:

I. Správny súd v Bratislave rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100115100/2021 zo dňa 25.01.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 458542/2020 zo dňa 05.10.2020 zrušuje a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I. Predmet správneho súdneho prieskumu

1. Predmetom správneho súdneho prieskumu je rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 100115100/2021 zo dňa 25.01.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný na základe odvolania podaného: B. C. (v čase daňovej kontroly: B. C., A.: XX XXX XXX) (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 „DP“), potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 458542/2020 zo dňa 05.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

II. Priebeh administratívneho konania

2. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 DP vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 18.271,43 eur na dani z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie marec 2012, keď daň vyrubenú daňovým priznaním v sume 22.126,06 eur zvýšil na sumu 40.397,49 eur. Daňovému subjektu bola na základe žiadosti zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty k 31.01.2016, na dani z príjmov fyzickej osoby k 15.02.2016 a na dani zo závislej činnosti k 31.12.2015.

3. Správca dane daňovú kontrolu sa zdaňovacie obdobie január 2012 a máj až december 2012 ukončil bez nálezu. Za zdaňovacie obdobie február až apríl 2012 vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 9410401/5/4995309/14/Alm zo dňa 11.11.2014. Protokol bol s výzvou č. 9410401/5/4995729/14/Alm na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným k protokolu doručený žalobcovi dňa 12.11.2014. Správca dane vo veci vydal rozhodnutie zo dňa 07.06.2016, ktoré bolo zrušené rozhodnutím žalovaného zo dňa

23.09.2016. Následne na to správca dane vydal vo veci ďalšie rozhodnutie, a to zo dňa 20.12.2017, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného zo dňa 11.04.2018 a následne na to na základe správnej žaloby žalobcu zrušené Krajským súdom v Nitre rozsudkom č. k. 26S/17/2018-133.

4. Vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu marec 2012 skonštatoval správca dane reťazec spoločností: HU RK Expo, s. r. o., IČO 43 833 161 (od 05.05.2012 zmena obchodného mena na BESTRAIN, s. r. o.) AGRAVIA, s. r. o., IČO 36 556 491 daňový subjekt Arimex Bratislava, spol. s r. o., IČO 31 325 076 HU.

5. Skutkový stav zistil správca dane, okrem iného, aj na základe viacerých svedeckých výpovedí, medzinárodnej výmeny informácií, ako aj zo súčinnosti s Národnou diaľničnou spoločnosťou, a. s., ktorá sa týkala kontroly pohybu trasy viacerých motorových vozidiel.

6. Správca dane neuznal nárok na odpočet z nákupu tovaru v reťazci uvedenom v bode 4 odôvodnenia tohto rozsudku. Skonštatoval, že prvý člen v reťazci (RK Expo) neodviedol daň do štátneho rozpočtu z uskutočnených zdaniateľných plnení a že v kontrolovanom prípade nejde o reálne obchody s reálnymi dodávateľsko-odberateľskými vzťahmi, s reálnou komoditou, ktorej existenciu vyžaduje reálny trh riadiaci sa reálnym dopytom, ktorý uspokojuje reálnu ponuku (s. 71 prvostupňového rozhodnutia). Správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o reálnom dodaní deklarovaných zdaniateľných obchodov spoločnosťou RK Expo v prospech spoločnosti AGRAVIA. Predložením faktúry platiteľ preukazuje svoje právo uplatniť odpočítanie dane, ale aby k odpočítaniu mohlo dôjsť, nestačí predložiť len faktúru, ale musí prísť k dodaniu tovaru a z toho titulu ku vzniku daňovej povinnosti (s. 73-74 prvostupňového rozhodnutia). Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu uvedenia na faktúre, v ich formálnej deklarácii, t. j. predložení dokladov s predpísaným obsahom (s. 83 prvostupňového rozhodnutia). Správca dane považoval za preukázané, že daňový subjekt vedel, že bol účastníkom reťazca alebo to vedieť mohol, keby bol prijal potrebné opatrenia pri svojej ekonomickej činnosti (s. 84 prvostupňového rozhodnutia). V priebehu dokazovania správca dane nemal za preukázané, že skutočnosti uvedené na sporných faktúrach zodpovedajú reálnemu plneniu vo vzťahu k subjektom na nich uvedených v pozícii dodávateľa, resp. odberateľa (s. 86 prvostupňového rozhodnutia).

7. Žalovaný napadnutým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 DP potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa nestotožnil s námietkami, ktoré daňový subjekt uplatnil v rámci odvolania. Žalovaný uviedol, že odpočítanie DPH upravuje § 49 až 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), kde ak správca dane zistí, že predložené doklady sa nezhodujú s účtovníctvom dodávateľa, ich správnosť nebola potvrdená, je to dostatočný dôkaz na ich neuznanie na odpočítanie DPH na vstupe. Osoba uvedená na faktúrach ako dodávateľ musí byť totožná s osobou, ktorá reálne dodala služby, resp. tovar. Právo na odpočítanie dane je možné uplatniť len vo vzťahu k skutočne splatnej dani, nevzťahuje sa na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre. Správcovi dane sa nepodarilo získať dôkazy o reálnosti obchodného prípadu. Správca dane nemal za preukázané uskutočnenie prepráv tovaru. Daňový subjekt nijakým spôsobom nepreveroval svojich obchodných partnerov, neprijal dostatočné interné kontrolné mechanizmy, aby zabránil svojej účasti v reťazci, pričom správca dane považoval za preukázané, že daňový subjekt vedel, že je účastníkom reťazca alebo vedieť mohol, keby bol prijal potrebné opatrenia pri svojej ekonomickej činnosti, a preto neuznal nárok na odpočet DPH. Daňový subjekt si dodávateľov a odberateľov vybral sám, a preto mal vynaložiť všetky potrebné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z podnikateľskej zodpovednosti. Nie je neobvyklé preveriť si spoločnosť, s ktorou odberateľ má vstúpiť to zmluvného vzťahu. Správca dane viedol dokazovanie, cieľom ktorého bolo overiť, či formálne deklarované tvrdenia zodpovedajú aj reálnym plneniam. Nebolo preukázané, že skutočnosti uvedené na sporných faktúrach zodpovedajú reálnemu plneniu. Daňový subjekt má povinnosť preukázať, že k dodaniu tovaru v takej hodnote, objeme, druhu a kvalite došlo, a to práve dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach (s. 17 až 19 napadnutého rozhodnutia).

III. Správna žaloba

8. Žalobca sa včas podanou správnu žalobou zo dňa 26.03.2021 domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a zrušenia oboch rozhodnutí. Žalobca označil obe rozhodnutia orgánov verejnej správy za nezákonné z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c) až g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

9. Žalobca v žalobe namietal, že daňová kontrola presiahla zákonom ustanovenú dĺžku, keďže trvala viac ako rok od 07.10.2013 do 12.11.2014. Preto treba považovať za nezákonné všetky dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly. Zároveň podľa žalobcu došlo aj k zániku práva vyrubiť daň, a to s poukazom na § 69 ods. 1 DP. K predĺženiu lehoty na vyrubenie dane môže prísť len vtedy, pokiaľ dôjde do konca lehoty podľa § 45 ods. 1 DP len k vykonaniu úkonu smerujúceho k vyrubeniu dane – doručením protokolu. Pokiaľ je však v tejto lehote daň rozhodnutím správcu dane vyrubená, nemôže sa protokol považovať za úkon smerujúci k vyrubeniu akejkoľvek dane v budúcnosti, keďže na základe tohto úkonu už bola daň vyrubená. Doručenie protokolu bolo v danej veci konzumované v následnom vyrubovacom konaní vydaním následného rozhodnutia o vyrubení dane v pôvodnej päťročnej lehote. Formálna existencia doručenia protokolu ako úkonu smerujúceho k vyrubeniu dane teda sama osebe, v kontexte vydaného rozhodnutia o vyrubení dane, nie je bez ďalšieho spôsobilá naplniť kritériá na predĺženie lehoty na vyrubenie dane a nie je spôsobilá vyvolať nové plynutie lehoty v žalobcovej veci na vyrubenie dane od 31.12.2014. Podľa žalobcu došlo k uplatneniu práva vyrubiť daň zo strany správcu dane vydaním rozhodnutia v pôvodnej päťročnej lehote a nie je tak daný žiadny rozumný dôvod, prečo by malo dôjsť k predĺženiu lehoty na uplatnenie práva vyrubiť daň, ktoré už bolo pred tým zo strany správcu dane uplatnené a právo na vyrubenie dane bolo naplnené.

10. K procesným pochybeniam uviedol, že správca dane nevykonal dostatočné dokazovanie. Rámec a záber daňovej kontroly prekročoval primeranú mieru a sféru žalobcu. Žalobca preukázal mnohými dokladmi, prehľadmi či výsluchom dodanie tovaru na vstupe a predaj tovaru na výstupe. Pokiaľ správca dane uviedol, že mal pochybnosti, tieto mal počas konania konkrétne pomenovať, uviesť, ako ich odstrániť a tiež umožniť žalobcovi sa k nim vyjadriť (§ 46 ods. 5 a 8 DP). Je neprípustné, aby sa žalobca o pochybnostiach správcu dane dozvedel až z jeho rozhodnutí. Žalobca poukázal na to, že obchody a transakcie boli riadne zúčtované, s obchodnými partnermi mal riadne formalizovaný zmluvný vzťah, preukázal fakticitu obchodu na úrovni dodávateľ – daňový subjekt – odberateľ. Obchody vykonával transparentne bezhotovostnými platbami, predošlý a následný subjekt v reťazci si riadne plnili svoje povinnosti voči správcovi dane. Žalobca nepozná prvý a ani posledný subjekt v rámci správcov dane uvádzaného reťazca a nemožno požadovať od žalobcu, aby skúmal pôvod nadobudnutého tovaru a prvotného pestovateľa. V rámci bežného obchodného styku v rámci obchodovania s danými komoditami nie je obvyklé preukazovať pôvod komodity akýmkoľvek dokladom.

11. Žalobca ďalej uviedol, že napríklad vo vzťahu k spoločnosti RELAX-BET ide o spoločnosť, ktorá vystupuje v reťazci až ako tretia v poradí a žalobca nemá žiadnu moc ovplyvniť činnosť tejto spoločnosti vrátane vedenia jej účtovnej evidencie; k spoločnosti RK Expo uviedol, že nedoplatok za december 2013 nemá žiaden súvis s účtovným obdobím u žalobcu, spoločnosť predložila knihu pokladne za marec 2012, čo však správca dane považoval za nedostatočné; žalobcovi bolo na ťarchu určené aj to, že pri spoločnosti ARIMEX Bratislava nebol zistený konečný spotrebiteľ.

12. Správca dane nemal vykázanú prepravu tovaru v rámci širokého reťazca, avšak žalobca tovar nikdy neprepravoval, ale kupoval ho na mieste.

13. Vo vzťahu k mýtnym bránam a informáciám z evidencie Národnej diaľničnej spoločnosti uviedol, že mýtné brány v roku 2012 v rámci zavedenia ešte nemuseli byť korektne a funkčne zavedené a na prepravu mohli byť použité aj nemonitorované cesty.

14. Žalovaný podcenil význam svedeckých výpovedí pracovníkov skladu p. I. a J., pracovníčky skladu p. B. a účtovníčky spoločnosti p. K., ktorí sa rozsiahlo vyjadrili a potvrdili, že do skladu Ďulov dvor pravidelne prichádzali kamióny s poľnohospodárskymi plodinami. Pri výsluchoch týchto svedkov správca dane nevyjadril žiadne pochybnosti.

15. Podľa správcu dane nebola preukázaná reálnosť obchodovania s tovarom v reťazci a žalobca nemal ani poňatia o žiadnom reťazci a netušil, že nejaký existuje.

16. K tvrdeniu, že predložené kópie CMR od spoločnosti AGROPROVA boli dodatočne prispôbené podľa tvrdení žalobcu, uviedol, že žalobca nedisponuje originálmi týchto písomností, našiel však fotokópie a domnieval sa, že sú podporným dôkazom k tomu, že preukazujú reálnosť dovezenia poľnohospodárskych plodín. Žalobca považuje za nemožné falšovať čísla CMR dokladov.

17. K spoločnosti H. J. uviedol, že túto spoločnosť nepozná, nepozná svedkyňu E. H., a tak nevie, ako by mal zabezpečiť tohto svedka do konania.

18. V ďalšej časti žaloby poukázal žalobca na rozhodnutie Krajského súdu v Nitre sp. zn. 26S/17/2018, ktorý bol vydaný v tejto veci v minulosti. Žalobca trval na tom, že počas celého konania na prvom stupni ako daňový subjekt nevedel o tom, v čom má správca dane pochybnosti, ktoré by mal objasniť. Správca dane viedol dokazovanie s procesnými chybami a nesprávnym spôsobom a zameral sa na aspekty, ktoré nie sú relevantné. Z vyjadrení správcu dane vyplýva, že preveroval nadobudnutie tovaru až po prvotného pestovateľa a pokiaľ správca dane tohto prvotného pestovateľa nenájde, pričíta túto skutočnosť ako dôkaz v neprospech daňového subjektu. Žalobca však nepotrebuje poznať prvotného pestovateľa ani túto osobu dokladovať. Vo vzťahu k spoločnosti ARIMEX Bratislava uviedol, že žalobca s ňou obchodoval pred rokom 2012, ako aj po roku 2012 a ani jedna kontrola správcu dane nepreukázala v rámci týchto období pochybenie v obchodných transakciách medzi týmito subjektami. To, že spoločnosť H. J. za zdaňovacie obdobie február 2012 dodanie tovaru nepriznala a daň neodviedla, nemôže byť na ťarchu žalobcu, keďže mu nebolo známe, že by bol súčasťou reťazca (poukázal na rozhodnutia Optigen a Fulcrum).

19. Vo vzťahu k účasti žalobcu a subjektu AGRAVIA, resp. A. B. C. – Agrova, žalobca uviedol, že obchodná činnosť s poľnohospodárskymi komoditami sa diala a deje na dennej báze. Spoločnosti AGRAVIA a A. B. C. – Agrova nakupovali tovar nielen podľa potreby z hľadiska naplnenia obchodných zmlúv, ale aj z dôvodu, že dostali výhodnú ponuku na kúpu nejakej komodity.

IV. Ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

20. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril podaním zo dňa 11.08.2021 (ďalej len „vyjadrenie“), v ktorom zotrval na dôvodoch, ktoré ho viedli k vydaniu napadnutého rozhodnutia a navrhol žalobu zamietnuť.

21. Dĺžka daňovej kontroly celkovo trvala 325 dní a prerušená bola 75 dní, a preto jej trvanie bolo v súlade so zákonom.

22. K zániku práva vyrubiť daň uviedol, že právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahu k skutočne splatnej dani. Správcovi dane sa vlastnou činnosťou nepodarilo získať dôkazy o reálnosti obchodného prípadu spočívajúceho v nákupe a predaji, uskladnení, preprave nakúpeného tovaru medzi rôznymi subjektami, kde obdobné prípady sa opakovali bezprostredne po sebe a v úzkom časovom intervale - často v ten istý deň, a preto hospodárska podstata týchto transakcií nie je preukázaná. Prepravu do skladových priestorov v obci Ďulov Dvor zabezpečovala spoločnosť BESTGRAIN (pôvodne RK Expo), pričom správca dane nemal preukázané uskutočnenie prepravy tovaru do tohto skladu. Daňový subjekt deklaroval nadobudnutie tovaru - slnečnice od platiteľa dane AGRAVIA, v ktorej A. C. bol v preverovanom období jediným konateľom a spoločníkom v jednej osobe. Správca dane tak dospel k záveru, že daňový subjekt nijakým spôsobom nepreveroval obchodných partnerov, neprijal dostatočné interné kontrolné mechanizmy, aby sa vyhol svojej účasti v reťazci. Rozsudok súdneho dvora vo veci C-324/11 nemožno aplikovať v danom prípade, keďže tam ide o vykonanie stavebných prác.

23. K neprerokovaniu pochybností so žalobcom žalovaný uviedol, že v priebehu konaní správca dane vydal viaceré výzvy a protokoly (č. 9410401/5/4751164/14/Alm, č. 9410401/5/4995729/14/Alm, alebo č. 103046095/2016) a tak túto skutočnosť nemožno považovať za dôvodnú, pretože v ďalšom kole bola táto skutočnosť zhojená tým, že mal dosť času v ďalšom kole sa oboznámiť s uvedenými zhrnutiami a závermi správcu dane.

24. Žalovaný odmietol, že by nerešpektoval rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 26S/17/2018. Uviedol, že faktúry od spoločnosti TODO – Trnavské odbytové družstvo olejnín neboli spochybnené. Stanovisko k rozsudku sa nachádza v odôvodnení rozhodnutia na s. 57 a nasl. Správca dane vykonal ďalšie úkony vo vyrubovacom konaní, daňový subjekt bol počas vyrubovacieho konania o každom úkone správcu dane upovedomený a bol prítomný pri svedeckých výpovediach. V rámci procesu dokazovania správca dane nedokázal identifikovať pôvodného pestovateľa, ani konečného spotrebiteľa tovaru. Poukázal na to, že žalobca sa na ústnom pojednávaní, na ktoré bol predvolaný, odmietol vyjadriť k otázkam inej spoločnosti, v ktorej figuroval ako štatutárny zástupca (spoločnosť AGROPROVA)

a k obchodným transakciám tejto spoločnosti z roku 2012. Žalobca bol konateľom spoločnosti AGROPROVA aj v kontrolovanom zdaňovacom období. Pokiaľ ide o súvislosti so spoločnosťou H. J., tie sú v rozhodnutí z dôvodu, že predmetom protokolu bolo získať prehľad o obchodnej činnosti žalobcu. V nasledujúcej časti vyjadrenia sa žalovaný venoval zdaňovaciemu obdobiu február 2012.

25. Ku knihe pokladne za marec 2012 predloženej spoločnosťou RK Expo uviedol, že z nej vyplýva záporná obchodná marža, a teda, že žalobca predával nakúpený tovar za nižšiu predajnú cenu, než ako ho obstaral. Žalobca svojím konaním významne ovplyvňoval rozdiel príjmov a výdavkov, ktorý je súčasťou základu dane z príjmov, ako aj výšku DPH na výstupe. V tomto bode žalovaný zdôraznil, že cieľom podnikateľskej činnosti je vytváranie zisku a nie generovanie straty. Prvá v reťazci spoločností – spoločnosť RK Expo - neodviedla do štátneho rozpočtu daň z uskutočnených zdaniteľných plnení v plnej výške, čím sa narušila neutralita DPH. Z uvedených faktúr si ďalší člen reťazca spoločnosť AGRAVIA daň odpočítala.

26. K výpovediam jednotlivých svedkov uviedol, že touto námietkou sa zaoberal aj v napadnutom rozhodnutí a zaujal k nej stanovisko, na ktorom zotrváva. Podľa žalovaného nie je pravdou, že svedkovia potvrdili tvrdenia žalobcu.

27. Vo vzťahu k námietke o tom, že žalobca nemal poňatia o reťazci, uviedol, že správca dane vykonal daňovú kontrolu štandardným spôsobom a znášal dôkazné bremeno v tom zmysle, že dôsledne zistil skutkový stav a na základe zistení vyčíslil daň. Vyhodnotil všetko, čo vyšlo najavo, a to nielen u samotného žalobcu, ale aj u dodávateľov a odberateľov. Zistil, že predložené doklady sa nezhodujú s účtovníctvom dodávateľa a ich správnosť nebola potvrdená, čo je dostatočným dôkazom na neuznanie odpočítania DPH. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre. Správcom dane sa vlastnou činnosťou nepodarilo získať dôkazy o reálnosti obchodného prípadu a žalobca nijakým spôsobom nepreveroval svojich obchodných partnerov, neprijal dostatočné interné kontrolné mechanizmy, aby zabránil svojej účasti v reťazci. Správca dane mal tak za preukázané, že žalobca vedel, že je účastníkom reťazca alebo vedieť mohol, keby bol prijal potrebné opatrenia pri svojej ekonomickej činnosti. Preto žalobcovi neuznal nárok na odpočet. Zároveň zdôraznil, že nebol zistený pôvod fakturovaného tovaru v reťazci spoločnosti, keďže ani jeden z konateľov spoločností zapojených do reťazca neuviedol, kde sa uskutočnila nakládka tovaru a nebol pri nej ani prítomný. V priebehu dokazovania tak nebolo preukázané, že skutočnosti uvedené na sporných faktúrach zodpovedajú reálnemu plneniu vo vzťahu k subjektom na nich uvedených.

28. K tomu, že by žalobca svojou účasťou na transakciách narušal neutralitu dane, uviedol, že z dôvodu neodvedenia DPH do štátneho rozpočtu prvým členom reťazca došlo k narušeniu neutrality DPH. Ide o reťazec: HU - RK Expo - AGRAVIA - A. C. - ARIMEX Bratislava - HU. Prvý člen v reťazci - RK Expo neodviedol do štátneho rozpočtu daň z uskutočnených zdaniteľných plnení na základe faktúr, z ktorých si ďalší článok reťazca spoločnosť AGRAVIA daň odpočítala. Predložené doklady (CMR) nepovažoval správca dane za hodnoverné, keďže boli predložené vo vyrubovacom konaní, hoci žalobca bol viackrát vyzvaný na predloženie dôkazov už v rámci daňovej kontroly, ale predložil ich až vo vyrubovacom konaní. Žalobca pritom neuviedol, z akého dôvodu nemohli byť predložené v pôvodnom konaní a poukázal na znenie § 46 ods. 8 DP. K týmto CMR uviedol, že je na nich ako príjemca tovaru uvedená spoločnosť H. J. a prevzatie tovaru je potvrdené spoločnosťou AGROPROVA, ktorej konateľom je A. C.. Správca dane vykonal daňovú kontrolu za január až december 2012 v spoločnosti AGROPROVA a prevzatie a následné uskladnenie tovaru spoločnosťou AGROPROVA tam neboli predložené. Nie je tak podchytený pohyb komodity repky olejnej. Ďalej spoločnosť AGROPROVA nemá uzatvorenú zmluvu o skladovaní tovaru so spoločnosťou H. J.. Na ústnom pojednávaní sa A. C. odmietol vyjadriť k spoločnosti AGROPROVA, hoci je jej konateľom, a zdôrazňoval, že na základe výzvy správcu dane zodpovie otázku, keď bude predvolaný ako konateľ spoločnosti AGROPROVA. Podľa žalovaného však mal právo a bol kompetentný na zodpovedanie otázky. Správca dane toto posúdil tak, že účastníkovi konania išlo o to, aby správca dane nemohol ukončiť vyrubovacie konanie.

29. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril v podaní zo dňa 30.03.2022 (ďalej len „replika“), v ktorom zotrval na dôvodoch uvedených v správnej žalobe. Uviedol, že neuznanie práva na odpočet je dané neidentifikovaním pôvodného pestovateľa a konečného spotrebiteľa a údajný problém v riadnom vykázaní toku tovaru v rámci všetkých článkov reťazca. Tieto osoby sú však mimo sféry dosahu žalobcu. Tieto výhrady nie sú prekážkou dôvodného uplatnenia práva na odpočet dane žalobcom. Žalobca preto

poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater-ProChemie a Ferimex. Podľa názoru žalobcu boli splnené hmotnoprávne podmienky, pretože existencia plnenia nebola žalovaným nikdy spochybnená. Podľa žalobcu existujú hmotnoprávne požiadavky a správca dane nemal žalobcovi odoprieť právo na odpočítanie dane, ibaže by sa preukázalo, že žalobca ako zdaniteľná osoba vedel alebo mal vedieť, že sa týmto podieľal na plnení, ktoré je súčasťou podvodu. Žalovaný však nepredložil ani jeden dôkaz, že by žalobca vedel alebo mohol vedieť o existencii údajného reťazca. Žalobca sa zároveň ohradil voči tvrdeniu, že dodával tovar výlučne do Maďarska. Vyhlásil, že tovar nikdy do Maďarska nedodával, pretože dodával tovar vždy iba tuzemským odberateľom, akým je napríklad aj ARIMEX Bratislava.

30. Žalovaný sa k replike žalobcu ďalej nevyjadril.

V. Relevantná právna úprava

31. Podľa § 3 ods. 3 DP 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.

32. Podľa § 24 ods. 1 DP daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

33. Podľa § 46 ods. 10 prvá a druhá veta DP lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

34. Podľa § 63 ods. 5 DP 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.

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

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

37. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

VI. Nariadenie pojednávania

38. 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 súdy 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 Nitra pod sp. zn. 26S/50/2021, bola na základe uvedenej zmeny právnej úpravy 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. NR-26S/50/2021.

39. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd (§ 10, § 13 ods. 1 SSP) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu

žalobných bodov tak, ako vyplývajú z obsahu žaloby (§ 134 ods. 1 SSP, § 134 ods. 2 SSP a contrario) a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

40. Správny súd v Bratislave podanú správnu žalobu prejednal a rozsudok verejne vyhlásil na nariadenom pojednávaní dňa 17.01.2026, pretože boli splnené podmienky podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP. Z dôvodu neprítomnosti predsedníčky senátu 9S JUDr. Iny Šingliarovej na pojednávaní dňa 16.1.2026 ju podľa Rozvrhu práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2026 zastupovala predsedníčka senátu 2S JUDr. Jeannette Hajdinová. Pojednávanie sa zúčastnil žalobca a jeho právny zástupca. Žalobca sa pri ústnom prednese na pojednávaní venoval popísaniu skutkového stavu veci a zdôraznil, že správca dane nepredložil dôkaz o jeho účasti na daňovom podvode. Právny zástupca žalobcu poukázal na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR, ktoré za zdaňovacie obdobie február a apríl 2012 zrušili rozhodnutia žalovaného (sp. zn. 5Sfk/64/2022 a 1Sfk/47/2021) a na základe ktorých žalovaný zrušil prvostupňové rozhodnutia správcu dane (č. rozhodnutí 105031620/2025 a 105015509/2025, ktoré založil do spisu). Oba vyzvali súd, aby sa vyjadril k 10 ročnej premlčacej lehote (§ 69 ods. 2 DP) a k tomu, či je možné prerušiť túto prekluzívnu lehotu.

VII. Právne posúdenie veci správnym súdom

41. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. DP zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, DP 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 ustalať 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.

42. 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).

43. 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 Fővállalkozó 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).

44. 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 (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).

45. Od preukazovania hmotnoprávných a formálnoprávných podmienok 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.

46. 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.

47. 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?

48. 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.

49. 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.

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

51. Primárnou a zásadnou úlohou finančných orgánov pri zisťovaní účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku nie je preto len poukazať na nepochybné 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.

52. Poukázat 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“.

53. V prejednávanej veci orgány finančnej správy vo svojich rozhodnutiach konštatovali nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, ako aj zapojenie sa do daňového podvodu (pozri body 6, 7, ako aj 27 odôvodnenia tohto rozsudku).

54. V zásade sa prioritne skúma, či sú splnené hmotnoprávne podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane. Ak v daňovom konaní bolo relevantne spochybnené splnenie hmotnoprávnych 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 hmotnoprávnych 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 hmotnoprávnych 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 zavinenú 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 oboj deklarovanej 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 zavinenú účasť na daňovom podvode preukazuje správca dane. V prípade prípustnej súčasnej konštatácie nesplnenia hmotnoprávnych podmienok a zavinennej 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).

55. Uvedené chápanie kumulácie dôvodov pre odopretie odpočítania dane vychádza z judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorá nestanovuje, že k tvrdeniu zavinennej účasti na daňovom podvode môže správca dane pristúpiť len vtedy, ak má nevyhnutne preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok. Judikatúra Súdneho dvora EÚ stanovuje 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 zavinennej 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 zavinenú 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 zavinennej 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.

56. V prejednávanej veci, ako bolo uvedené (bod 53 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. K celkovej zrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia potom neprispieva ani to, že obsahuje často aj nesúvisiace informácie, ktorých zaradenie do odôvodnenia však nevyplýva z textu odôvodnenia rozhodnutia. Ako príklad tu možno uviesť, že kontrolované zdaňovacie obdobie je marec 2012, no napriek tomu je v prvostupňovom rozhodnutí rozoberaný reťazec týkajúci sa februára, apríla a septembra 2012 (s. 67-70) a špecificky februára 2012 aj v napadnutom rozhodnutí (s. 15-16), prípadne aj vo vyjadrení žalovaného (s. 6-8), pričom subjekty zaradené v tomto reťazci nekorešponujú s reťazcom, ktorý správca dane konštatuje pre obdobie marec 2012 (s. 70 prvostupňového rozhodnutia). 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 hmotnoprávných podmienok, alebo o existenciu reťazca poznačeného daňovým podvodom (porovnaj rozsudok NSS SR sp. zn. 2 Sfk 44/2023 z 30.11.2023, bod 37, a tam citovanú judikatúru).

57. K posúdeniu hmotnoprávných 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 hmotnoprávných (materiálnych) podmienok práva na odpočítanie dane. Preto pochybnosti týkajúce sa výlučne subdodávateľského článku reťazca nemôžu preniesť dôkazné bremeno na preukázanie hmotnoprávných/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.

58. Čo sa týka miery dôkazného bremena a tvrdenej vedomej 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 sa preto stotožňuje s námietkou žalobcu, že príslušné orgány neuniesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu toho, či sa žalobca priamo dopustil podvodného konania v predmetnej veci, resp. či vedome (vedel alebo mal vedieť) participoval 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.

59. Pokiaľ správca dane a žalovaný akcentujú nedostatok primeranej obozretnosti žalobcu pri uskutočňovaní zdaniteľných 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).

60. 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 zatiahnutý. 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).

61. 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 C. L. H., 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).

62. 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 zodpovedným spôsobom spochybnili rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávných (materiálnych) podmienok pre priznanie práva na odpočet dane alebo aby preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávných (materiálnych) podmienok pre 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 sťažovateľa na ňom pritom ťaží finančné orgány.

63. Pokiaľ ide o žalobcom tvrdenú prekročenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, s touto námietkou sa správny súd nestotožňuje. Z oznámenia o daňovej kontrole vyplýva (príloha 2 administratívneho spisu), že daňová kontrola sa začala dňa 07.10.2013. Z rozhodnutia o prerušení konania a oznámenia o pominutí dôvodov na prerušenie konania (príloha 41 a 49 administratívneho spisu) vyplýva, že tá bola prerušená v dňoch od 03.07.2014 do 16.09.2014. Protokol bol žalobcovi doručený dňa 12.11.2014 (príloha č. 59 administratívneho spisu). Kontrola tak trvala $268 + 56 = 324$ dní, teda menej ako jeden rok.

64. Pokiaľ ide o žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa 10-ročnej premlčacej lehoty, správny súd uvádza, že táto bola vznesená až na pojednávaní a nad rozsah uplatnených žalobných bodov. Vo všeobecnosti však v tejto súvislosti správny súd poukazuje na § 71 ods. 1 SSP, podľa ktorého ak osobitný predpis upravujúci priestupky, kárne, disciplinárne a iné správne delikty (ďalej len „správny delikt“) určuje lehoty na zánik zodpovednosti, prípadne na výkon rozhodnutia, tieto lehoty počas konania podľa tohto zákona neplynú. Obdobne to platí o lehotách na zánik práva vo veciach daní, cla, poplatkov a odvodov, ktoré sú príjmami štátneho rozpočtu, rozpočtu Európskej únie, verejných fondov, rozpočtov obcí, miest, mestských častí a samosprávnych krajov.

65. Správny súd tak dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť. 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.

66. 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).

67. 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 plyní 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/).