

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: 2Sf/25/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0923100620  
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 08. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Raganová  
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2025:0923100620.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Raganovej a z členov senátu JUDr. Tomáša Kuruca a JUDr. Pavla Doriča, PhD., v právnej veci žalobcu: DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., so sídlom: M.R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 166, právne zastúpený: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom: Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, IČO: 50 492 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100193901/2019 zo dňa 16.01.2019 takto

### rozhodol:

- I. Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 100193901/2019 zo dňa 16.01.2019 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101825119/2018 zo dňa 17.09.2018 a vec v r a c i a Daňovému úradu Košice na nové konanie.
- II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na plnú náhradu účelne vynaložených trov konania.

### o d ô v o d n e n i e :

I.  
Administratívne konanie vedené pod sp zn. KE-8S/121/2019

1. Daňový úrad Košice ako správca dane označeným rozhodnutím č. 101825119/2018 zo dňa 17.09.2018 vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 202.781,34 eur na dani z pridanej hodnoty podľa § 65 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok). Proti uvedenému prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

2. Žalovaný rozhodnutím č.100193901/2019 zo dňa 16.01.2019, odvolanie žalobcu zamietol a potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa č. 101825119/2018 zo 17.09.2018, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 202.781,34 eur na dani z pridanej hodnoty. Stotožnil sa so skutkovými a právnymi dôvodmi rozhodnutia správcu dane, ktorý vychádzal z výsledkov daňovej kontroly, vykonanej správcom dane u žalobcu, predmetom ktorej bola daň z pridanej hodnoty, za kontrolované zdaňovacie obdobia: september až december 2008, január až apríl, jún, júl, september a december 2009, január až marec, máj až júl, september až december 2010. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016, ktorý bol žalobcovi ako daňovému subjektu doručený spolu s výzvou na vyjadrenie dňa 16.02.2016. Z obsahu uvedeného protokolu je zrejmé, že správca dane považoval za preukázané, že žalobca v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobia uviedol výšku zdaniteľných plnení, ktorá nezodpovedala zisteniam správcu dane, čím došlo k porušeniu ustanovení § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a/ a nesplneniu podmienok podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako zákon o DPH). Úlohou správcu dane bolo preveriť, či žalobca v mesiaci december 2010

splnil podmienky nároku na priznanie odpočtu DPH vyplývajúce z § 49 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorých môže platiteľ dane, ktorý je povinný platiť, odpočítať daň, ktorá je voči nemu uplatnená iným platiteľom dane v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané, a ktoré tento použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, a teda musel preveriť vznik daňovej povinnosti u dodávateľa žalobcu z titulu dodania tovaru. Inými slovami sledoval, či žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane tvorené nákupom komodít ako stolový olej a potravinársky tovar od dodávateľa REJA CORPORATION, s.r.o., Trebišov, a oslobodenie od dane DRYÁDA CORPORATION, CZ, s.r.o., má reálny podklad a teda je zákonné a opodstatnené. Pre naplnenie účelu § 49 ods. 2 a § 43 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne splnenie všetkých tam definovaných podmienok.

3. Prvostupňový správny orgán konkrétne vychádzal z výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane v celkovej sume 202.781,34 eur z faktúr za dodanie tovaru (podrobne uvedených v odôvodnení odvolaním napadnutého rozhodnutia na str. 9 a 10 vystavených dodávateľmi REJA CORPORATION, s.r.o., - z 3 faktúr za nákup motorových vozidiel značiek Mercedes a Hunday z fa č. 010100012 a dodania 15.02.2010, DPH 17.955,- eur, fa č.01010001 a dodania z 15.02.2010, faktúr DPH v sume 1.701,54 eur, a fa 0600100012 z dodania 27.12.2010 z faktúr DPH 24.282,- eur. Žalovaný uviedol, že za účelom preverenia deklarovaných zdanieľných obchodov správca dane využil dožiadania viažuce sa k decembru 2010 uvedené na str. 11 rozhodnutia, a ako dôkazy informácie zo spisu spoločnosti REJA CORPORATION, s.r.o. str. 11,12 rozhodnutia žalovaného. Preverením prepravy tovaru správca dane zistil, že tovar existoval prepravený bol účelovo premiestňovaný, a po splnení účelu - odčerpania DPH zo štátneho rozpočtu, bol ku konečným spotrebiteľom (napr. do siete TESCO - odpovede na dožiadania správcu dane č. 100329196/2017 zo dňa 20.02.2017, týkajúce sa prepravy prostredníctvom špeditéra M.G.M. EXPRESS s.r.o. a č. 100329409/2017 zo dňa 20.02.2017, prepravy týkajúce sa prostredníctvom špeditéra B.A.S.K. Logistics s.r.o.). V zdaňovacom období december 2010 bol hlavným predmetom činnosti daňového subjektu najmä nákup a predaj stolového oleja a v menšej miere aj iné potraviny. Najväčším dodávateľom bola spoločnosť REJA CORPORATION. s.r.o.. Odberateľmi boli najmä Tesco Stores SR, a.s., Retail Value Stores, a.s., Labaš s.r.o., a iní. Nakúpený tovar bol následne predávaný aj do Českej republiky - odberateľ DRYÁDA CORPORATION CZ, s.r.o., ako dodanie s oslobodením od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov č. 100193901/2019. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania: - nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane v sume 202.781,34 eur z faktúr za dodanie potravinárskeho tovaru (olej, ryža) vystavených dodávateľom: REJA CORPORATION. s.r.o., - faktúry sú podrobne uvedené v odôvodnení rozhodnutia na str. 7-8, DPH v sume 202.781,34 eur neuznal deklarované intrakomunitárne dodania českému odberateľovi DRYÁDA CORPORATION CZ, s.r.o. Bohumíra Četyň 3025/15. Ostrava-Bělský les. Česká republika. K zdaňovaciemu obdobiu za december 2010 sa vzťahovali viaceré dožiadania. Skutočnosti získané preverovaním obchodovania preprav zodpovedajú zisteniam správcu dane ohľadom umelo vytvorených schém bez ekonomického efektu za účelom získania daňovej výhody.

4. Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že správca dane v priebehu vyrubovacieho konania vypočul svedka JUDr. Milana Chovanca (bývalý konateľ spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o.), ktorý opísal spôsob obchodovania s potravinárskymi komoditami, ktorí nakupovali potravinársky tovar od zahraničných dodávateľov na spoločnosť Tatra Trade Corporation s.r.o., ktorá tovar predávala spoločnostiam REJA CORPORATION, s.r.o. a žalobcovi, ktoré následne tento tovar predávali konečným spotrebiteľom aj s DPH, no reálne daň pre Tatra Trade Corporation s.r.o. neodvádžali, ale o takto získané finančné prostriedky sa vzájomne delili, pričom účelom obchodovania s potravinárskym tovarom bolo získanie výhody na DPH. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správca neprihliadol na vyjadrenia svedčiace v prospech žalobcu, žalovaný uviedol, že žalobca nepreukázal opodstatnenosť odpočítania DPH z preverovaných faktúr s tým, že správca dane sa vysporiadal so všetkými argumentami žalobcu, prihliadal na všetko, čo vyšlo počas konania najavo, nič neopomenul, ani neignoroval a podľa žalovaného, správca dane nemohol akceptovať potvrdzujúce vyjadrenia dodávateľských a odberateľských spoločností žalobcu o dodaní tovaru, pretože hodnovernosť týchto výpovedí bola popretá daňovými kontrolami v týchto spoločnostiach, resp. niektoré spoločnosti sa stali nekontaktné a ich zástupcovia boli nezastihnuteľní. Vo vzťahu k odvolacej námietke žalobcu ohľadne dodržanie lehôt, žalovaný s poukazom na príslušné zákonné ustanovenia uviedol, že námietka nebola dôvodná, pričom v žalovanom rozhodnutí uviedol celkovú dĺžku daňovej kontroly ako aj obdobia prerušenia daňovej kontroly, z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Podľa žalovaného z dokazovania správcu dane vyplynulo, že bola vytvorená sieť spoločností, ktorej súčasťou bol aj žalobca a prostredníctvom ktorej sa fakturačné toky

tovaru zneprehľadnili, pričom medzi nimi išlo len o formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti a potvrdzovali umelý charakter obchodovania.

II.

Konanie na Krajskom súde v Košiciach pod sp.zn. KE-8S/121/2019

5. Žalobca žiadal správnou žalobou zo dňa 26.03.2019 zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Košice zo dňa 17.09.2018, č. 101825119/2018 zo žalobných dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), písm. d), písm. e), písm. f), písm. g) SSP. Žalobca v žalobe vymedzil tieto žalobné námietky:

- nesprávne posúdenie lehôt počas daňovej kontroly (nedodržanie maximálnej dĺžky daňovej kontroly) aj počas vyrubovacieho konania (nedodržanie lehoty na vyrubenie dane s poukazom na § 69 Daňového poriadku o zániku práva vyrubiť daň uplynutím piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie).

- správca dane napriek tomu, že svoje zistenia opiera okrem iných o rozhodnutie súdneho dvora EÚ vo veci Halifax, C-255/02, jeho rozhodnutie je v rozpore so závermi označeného rozhodnutia ESD pokiaľ ide o v ňom formulované požiadavky na výpočet dane správcom dane v prípade zistenia daňového podvodu či zneužitia práva.

- žalobca namietal jednostranné hodnotenie dôkazov v rozpore so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, keď správca dane (následne žalovaný) preferoval len dôkazy, ktoré mu vyhovovali, čím sú jeho skutkové zistenia nesprávne. V tejto súvislosti poukazuje aj na to, že predmetom preskúmania boli rôzne obchody, väčšie množstvo obchodovaných komodít, pričom správca dane (následne žalovaný) aplikoval svoje závery na všetky z nich, hoci nie u každého obchodu bol skutkový stav rovnaký. V tejto súvislosti poukazuje na podrobné rozoberanie kontrolných zistení z kontroly vykonanej u REJA CORPORATION s.r.o. (dodávateľa žalobcu), aj poukaz na rozhodnutie vydané voči tomuto daňovému subjektu, namietajúc, že kontrolné zistenia u odlišného subjektu t.j. v inej veci nemožno automaticky vzťahovať na vec žalobcu a ani rozhodnutie smerujúce voči inému subjektu nie je výpovedné, pričom je podľa vedomostí žalobcu aj predmetom súdneho prieskumu. Tiež poukazuje na opomenutie výpovede konateľa REJA CORPORATION s.r.o. (dodávateľa žalobcu) p. A., ktorý potvrdil dodanie tovaru a opomenutie výpovede svedkov, napr. zástupcov prepravcov ktorý potvrdili prepravu tovaru aj s doložením doplňujúcich listinných dôkazov preukazujúcich prepravu, ktoré dôkazy v rozpore s tvrdením správcu dane nad rámec listinných dôkazov preukazujú nadobudnutie tovaru žalobcom od svojho deklarovaného dodávateľa. Taktiež poukazuje na protirečivé závery správcu dane, keď najprv v priebehu konania spochybňoval dodanie tovaru a následne už dodanie tovaru nespochybňoval, ale tvrdil účelovosť obchodovania.

- k záveru žalovaného o neunesení dôkazného bremena žalobcom nepreukázaním legitímnosti správcom dane spochybnených obchodov, žalobca namietá nevykonanie ním navrhnutých dôkazov bez náležitého odôvodnenia ich nevykonania správcom dane a tým procesné pochybenie zakladajúce nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

- žalobca ďalej namietá neodôvodnenosť konkrétnych citovaných tvrdení správcu dane, ktoré nemajú oporu v administratívnom spise, a to, že „existencia tovaru nezodpovedá tovaru uvedenému na faktúrach,“ „zistené ekonomické väzby zúčastnených spoločností v rámci ich financovania,“ „personálne väzby s osobou B. C.,“ „len formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti“ resp. „umelý charakter ekonomickej činnosti zúčastnených spoločností, bez zamestnancov, majetku a vybavenia“

- skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ rozhodnutia je v rozpore so spismi a nemá v nich oporu, keďže žalovaný konštatoval, že ani pri prípadnom zistení vykonávania nezákonných praktík s DPH spoločnosťou Tatra Trade Corporation s.r.o. uvedené automaticky nezakladá vedomosť a zapojenie sa všetkých jeho obchodných partnerov do tejto činnosti. Tiež v tejto časti žalobných bodov namietá neuvedenie konkrétneho vecného dôkazu správcom dane ohľadom toho, že by sa žalobca mal vedome zapájať do fiktívnych obchodov s REJA CORPORATION s.r.o., predstierať prevzatie tovaru od tohto dodávateľa či intrakomunitárne dodanie do Českej republiky a Maďarska.

- nesprávne hodnotenie výpovede svedka C., spornú hodnovernosť jeho osoby (aj poukazom na závery z rozsudku v trestnej veci vedenej Okresným súdom Nitra sp. zn. 5T/118/2011 z 21.02.2014 a tam uvedené závery znalca z odboru psychológia o zúženej všeobecnej vierohodnosti tejto osoby s vysokým lži skóre), nekonfrontovanie ním tvrdených skutočností s ostatným dôkazmi, získanie dôkazu

- výsluchu tohto svedka zákonným spôsobom. Tiež v tejto časti žalobných bodov namieta nevykonanie ním navrhovaných dôkazov - výsluchom osôb (D. A., B. E., F. B., G. H.) označovaných vo výpovedi svedka C., okrem výsluchu D. A..

6. Súd prejednávajúcu vec vylúčil zo správnej žaloby zo dňa 26.03.2019 na základe uznesenia Krajského súdu v Košiciach KE-8S/38/2019 zo dňa 07.11.2019 na samostatné konanie, nakoľko predmetom žaloby boli viaceré rozhodnutia žalovaného. Pôvodné konanie bolo vedené pod sp.zn. KE-8S/121/2019.

7. Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 17.04.2020 k žalobe zotrval na svojich vyjadreniach uvedených už v žalobou napadnutom rozhodnutí. Poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. 5Afs/61/2008 z 27.11.2008, podľa ktorého za dodanie tovaru nemožno považovať umelo vytvorené transakcie, ktoré fakticky dodanie tovaru len predstierajú a z takto vykázaných transakcií nie je možné ani úspešne uplatniť nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Právo nárokované platiteľom dane by malo byť odopreté, pokiaľ relevantná hospodárska činnosť nemala žiadne objektívne vysvetlenie, než práve získanie nároku na odpočítanie dane. Plnenie, resp. konanie, ktoré nie je uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, absentuje mu akýkoľvek ekonomický zmysel a je deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, nemožno považovať inak len za zneužitie objektívneho daňového práva. Poukázal, že súdny dvor vo veci C-255/02 Halifax uviedol, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberala, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení bolo získať daňovú výhodu. Mal za to, že z dokazovania správcu dane vyplynulo, že bola vytvorená sieť spoločností, prostredníctvom ktorých sa fakturačné toky tovaru zneprehľadnili a medzi ktorými boli zistené vzájomné ekonomické väzby v rámci financovania, že išlo len o formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti. Žalovaný uzavrel, že z dokazovania vyplynulo, že správca dane a aj žalovaný riadne vykonávali povinnosti vo finančnej oblasti, zisťovali pre rozhodnutie potrebné informácie za účelom správneho výberu dane, pri rešpektovaní práv a oprávnených požiadaviek daňových subjektov v záujme plnenia všetkých fiškálnych povinností štátu.

8. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného replikou nevyjadril.

9. Krajský súd v Košiciach uznesením sp.zn. KE-8S/121/2019 zo dňa 17.09.2020 zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

10. Krajský súd v Košiciach rozsudkom sp.zn. 8S/126/2019 zo dňa 25.03.2021 žalobu žalobcu zamietol a účastníkom konania nepriznal právo na náhradu trov konania, a to s poukazom na dôvody uvedené v inom rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. KE-8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020.

11. Proti predmetnému rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, v dôsledku ktorej bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp.zn. KE-8S/121/2019 zo dňa 25.03.2021 zrušený rozsudkom Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 1Sžfk/69/2021 zo dňa 28.09.2023. Kasačný súd uviedol, že v ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu opätovne prejednať vec sťažovateľa a poskytnúť relevantné odpovede na všetky jeho podstatné žalobné námietky. V súvislosti s vecami sťažovateľa dáva kasačný súd do pozornosti správneho súdu, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdného dvora EÚ i kasačného súdu obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.6.2022. sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvomi zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane.

III.

Konanie na Správnom súde v Košiciach pod sp.zn. 2Sf/25/2023

12. Následne po zrušení rozhodnutia, vec bola vrátená na Správny súd v Košiciach na opätovné prejednanie a rozhodnutie. Vec bola zapísaná pod novou spisovou značkou 2Sf/25/2023.

13. Dňa 01.06.2023 nadobudol účinnosť zákon č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý dňom svojej účinnosti zriadil Správny súd v Košiciach. Účinnosťou zákona výkon súdnictva prešiel od 01.júna 2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.júna 2023 daná právomoc správnych súdov.

14. Správny súd konajúc v súlade s ustanoveniami zákona preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a bez nariadenia pojednávania (v súlade s § 107 ods. 2 SSP), vyhlásil dňa 12.08.2025 rozsudok, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 100193901/2019 zo dňa 16.01.2019 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101825119/2018 zo dňa 17.09.2018 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na plnú náhradu účelne vynaložených trov konania.

IV.

Relevantná právna úprava

15. Podľa § 493e zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku v platnom znení (ďalej len „SSP“) konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

16. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

17. Podľa § 165b zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) v znení účinnom k dátumu začatia daňovej kontroly (ďalej len „v znení v účinnom v rozhodnom čase“) daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

18. Podľa § 19 ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom k dátumu začatia daňovej kontroly (ďalej len „v znení v rozhodnom čase“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

19. Podľa § 46 ods.1 Daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

20. Podľa § 45 ods. 2 písm. c), d) a e) Daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

(c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,

(d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom

dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,  
(e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

21. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) a ods. 3 až 5 Daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase  
(1) Správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.  
(3) Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.  
(4) Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.  
(5) Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

22. Podľa § 69 prvej vety ods. 1; ods. 2, ods. 3 písm. a) a ods. 4 Daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase

(1) Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.  
(2) Ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzoomený. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.  
(3) Za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje doručenie protokolu z daňovej kontroly.  
(4) Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo doručenie oznámenia o daňovej kontrole.

23. Podľa § 19 prvých dvoch viet ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) v znení účinnom ku dňu (31.12.2009) vzniku daňovej povinnosti (ďalej len „v znení účinnom v rozhodnom čase“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

24. Podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase

(1) 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.  
(5) Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a  
a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,  
b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,  
c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,  
d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

25. Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase

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

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

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

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.

26. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase 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.

V.

Právny názor správneho súdu

27. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu na DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2010 z dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľmi:

- nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane v sume 202 781,34 eura z faktúr za dodanie potravinárskeho tovaru (olej, ryža) vystavených dodávateľom:

- REJA CORPORATION, s.r.o., Muškátová 4, Trebišov, IČO: 44322909, IČ DPH: SK2022652808 –

faktúry sú podrobne uvedené v odôvodnení rozhodnutia správcu dane na str. 7-8, DPH 202 781,34 eura

- neuznal deklarované intrakomunitárne dodania českému odberateľovi DRYÁDA CORPORATION CZ, s.r.o. Bohumíra Četyňy 3025/15, Ostrava-Bělský les, Česká republika, IČ DPH CZ28600711.

28. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenia správneho orgánu sú takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

29. Správny súd ešte predtým ako pristúpi k vysporiadaniu sa s námietkami žalobcu uvedenými v správnej žalobe uvádza, že hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočet DPH v plnom rozsahu sú požiadavky, aby (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet DPH bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar a služby musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka (iii), aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (§ čl. 168 písm. a) Smernice, § 49 ods.1 zákona o dani z pridanej hodnoty, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veciach Senatex GmbH, C - 518/14 zo dňa 15.09.2016 bod 28; Vikingo Fovallalkozó Kft. C - 610/19 zo dňa 03.09.2020 bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09.12.2022 bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet DPH zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, § 51 ods.1 zákona o dani z pridanej hodnoty, či rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veciach Senatex GmbH, C - 518/14 zo dňa 15.09.2016 bod 28; Vikingo Fovallalkozó Kft. C - 610/19 zo dňa 03.09.2020 bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09.12.2022 bod 24). Právo odmietnuť odpočet DPH možno vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci SC Paper Consult, C-101/16 zo dňa 19.10.2017 bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021 bod 36; vo veci Kemwater

ProChemie s.r.o. C-154/20 zo dňa 09.12.2021 bod 31; a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva z dokazovania vykonaného správcou dane (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Feimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, body 34,43. vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 38). Správca dane môže nepriznať odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zásade len v 3 prípadoch: nesplnenie hmotnoprávných podmienok, daňový podvod alebo zneužitie práva.

30. Daňový subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je overiť skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok overenia však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil. Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

31. Správny súd k prvej žalobnej námietke ohľadne neprimeranej dĺžke daňovej kontroly a zániku práva vyrubiť daň uvádza, že túto námietku vzhľadom na nedôvodnú a daňovú kontrolu považuje za zákonnú, neprekračujúcu maximálnu dĺžku daňovej kontroly. Správny súd uvádza, že daňová kontrola bola opakovane prerušená z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Daňový poriadok v § 46 ods. 10 počíta s prípadom prerušenia daňovej kontroly, kedy doba trvania daňovej kontroly sa zákonite predlžuje o dobu, počas ktorej bola kontrola prerušená. Na doplnenie správny súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp.zn. III.ÚS 726/2016 z 25.10.2016 podľa ktorého cit. „...počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.“ v danom prípade teda nevzhladol dĺžku daňovej kontroly.

32. V predmetnom konaní nebolo sporným, že daňová kontrola začala dňa 07.03.2012 (Zápisnica o začatí daňovej kontroly č. 9813401/5/375906/2012). Daňová kontrola bola prerušená od 31.01.2013 do 15.01.2016, počas ktorého obdobia neplynuli lehoty, daňová kontrola kvôli potrebe zistenia skutočností potrebných pre rozhodnutie, ktoré zisťoval správca dane cez inštitút MVI. Daňová kontrola sa skončila 16.02.2016, t.j. dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016 žalobcovi. Daňová kontrola vrátane jej prerušenia trvala celkovo 3 roky, 11 mesiacov a 10 dní. Daňová kontrola bola prerušená celkovo 2 roky, 11 mesiacov a 15 dní a teda po zohľadnení (odpočítaní) doby prerušenia od celkovej dĺžky daňovej kontroly vrátane jej prerušenia, možno teda uzavrieť, že daňová kontrola neprekročila zákonom limitovanú jednoročnú dĺžku trvania, keďže trvala celkovo 11 mesiacov a 26 dní.

33. Pokiaľ ide o účelnosť prerušenia a primeranosť dĺžky prerušenia kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií správny súd uvádza, že správca dane sa žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií domáhal od príslušných orgánov v zahraničí informácií týkajúcich sa dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi žalobcom a jeho odberateľmi, pričom uvedenými informáciami nedisponoval a zároveň tieto boli relevantné z hľadiska predmetu daňovej kontroly a tieto informácie sú podrobne vymedzené v rozhodnutí správcu dane. Preto má správny súd za preukázané, že prerušenie daňovej kontroly je nevyhnutné považovať za účelné a teda v súlade so zákonom. Zároveň správny súd dodáva, že podľa judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ prekročenie lehoty stanovenej v európskych predpisoch na poskytnutie informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií nemá bez ďalšieho vplyv na trvanie prerušenia daňovej kontroly podľa slovenského práva.

34. V danej veci všeobecná päťročná lehota na vyrubenie dane ustanovená v § 69 ods. 1 Daňového poriadku plynúca od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, plynula opätovne od úkonu vykonaného pred jej uplynutím a smerujúcim k vyrubeniu dane, a to od doručenia protokolu

o daňovej kontrole (§ 69 ods. 2 a 3 Daňového poriadku). V posudzovanej veci sa lehoty na vyrubenie dane posudzujú v zmysle § 69 ods. 1 až 3 v spojení s § 165b Daňového poriadku, teda pre opätovné plynutie päťročnej lehoty na vyrubenie dane bolo rozhodné doručenie protokolu o daňovej kontrole, a preto lehoty na vyrubenie dane boli v plnom rozsahu zachované.

35. Ďalšia žalobná námietka žalobcu sa týkala nesprávneho právneho posúdenia veci z dôvodu neuznania práva žalobcu na odpočítanie DPH z faktúr vystavených žalobcovými dodávateľmi REJA CORPORATION s.r.o.. Správca dane svoje rozhodnutie právne odôvodnil a žalovaný sa s ním stotožnil, že v danom prípade kumulatívne došlo:

(I) k zneužitiu práva, keď zdaniteľný obchod z ktorého si žalobca uplatnil odpočet, vyhodnotili ako súčasť reťazca so zabudovaným mechanizmom na neoprávnené uplatnenie odpočtu DPH, pričom jediným účelom zdaniteľných obchodov v tomto reťazci bolo zneužitie práva a získanie neoprávnenej daňovej výhody. Zároveň účasť žalobcu v tomto reťazci hodnotili ako účasť na daňovom podvode

(II) všetko zdôrazňuje preukázanú vedomosť žalobcu o tomto charaktere obchodného reťazca

(III) a nakoniec neuznanie odpočtu DPH odôvodňovali aj nesplnením hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane (keď podľa nich došlo k porušeniu § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, teda ustanovení pojednávajúcich o hmotnoprávnych podmienkach odpočtu a nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi jeho dodávateľom, a následne ani dodanie tovaru odberateľom žalobcu).

36. V súvislosti s uvedeným správny súd v prvom rade vo všeobecnosti uvádza, že odmietnutie práva na odpočet DPH z dôvodu nesplnenia, či už hmotnoprávnych podmienok alebo z dôvodu účasti na podvodnom reťazci alebo z dôvodu zneužitia práva sú v zásadne tri odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Právo na odpočet DPH dane môže byť obmedzené iba, ak nastane niektorá z týchto alternatív a to, že zdaniteľná osoba buď nespĺnila hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane alebo ak bola zapojená do daňového podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva. Preto, ak správca dane konštatoval, že u daňového subjektu neboli splnené hmotnoprávne podmienky pre priznanie odpočtu DPH, je neprípustné, aby správca dane súčasne identickému daňovému subjektu za identické zdaňovacie obdobie nepriznal právo na odpočet DPH aj z dôvodu jeho účasti na daňovom podvode alebo z dôvodu zneužitia práva. Pri preukazovaní zapojenia daňového subjektu do podvodného reťazca alebo pri zneužití práva sa vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky na priznanie práva odpočtu DPH boli splnené a súčasne aj zneužitie práva a daňový podvod predpokladajú naplnenie odlišných skutočností, ktorých skúmanie v zmysle judikovaných záverov SD EÚ podlieha odlišným testom. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu sa v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ zisťujú prostredníctvom tzv. Axel Kittel testu, ktorého fázy boli špecifikované v rozhodnutiach C-439/04 a C-440/04. Vzhľadom na uvedené ak žalovaný a správca dane vo svojich rozhodnutiach súčasne odôvodňovali neuznanie práva na odpočítanie DPH, všetkými tromi dôvodmi, ich rozhodnutia vyznačujú sa zmätočnosťou a teda nepreskúmateľnosťou.

37. Predpoklady zneužitia práva sa v zmysle judikatúry SD EÚ zasa zisťujú prostredníctvom dvojzložkového tzv. Halifax (C - 255/02) testu, podľa ktorého:

1/ z objektívnych skutočností musí vyplývať, že hlavným cieľom obchodných transakcií bolo získanie daňovej výhody, ktorej získanie je v rozpore s normami spoločenstva a

2/ obchodné transakcie majú čisto umelý charakter; existuje personálne a ekonomické prepojenie; nepreukázanie riadnej ekonomickej činnosti u niektorých zúčastnených spoločností; nepreukázanie sídla; nekontaktné subjekty; osoby - konatelia, ktorí nevedia poskytnúť základné informácie; nepodávanie daňových priznaní; nezaplatenie vlastnej daňovej povinnosti, nepredkladanie dôkazov, obštrukcie zo strany daňových subjektov; spoločnosti vykazujúce vysoký obrát bez zamestnancov, základných prostriedkov, skladových priestorov, manipulačnej techniky, bez vedenia skladovej evidencie a mnohé ďalšie objektívne skutočnosti.

38. Taktiež v zmysle judikatúry, je potrebné mať na zreteli, že jedna a tá istá okolnosť (napr. dodanie tovaru iným, ako vo faktúre deklarovaným dodávateľom) síce nemusí mať sama o sebe vplyv pre nepriznanie práva na odpočet DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok, avšak súčasne identická okolnosť, už môže v spojení s inými skutočnosťami mať význam napr. pre posúdenie či objektívnej alebo aj subjektívnej vedomostnej zložky daňového subjektu o jeho participovaní na dodávateľsko-odberateľskom obchodnom reťazci poznačenom podvodom. Na potrebu rozlišovania uvedených dôvodov pre nepriznanie práva na odpočet DPH alebo oslobodenia od DPH nadväzuje odlišná situácia aj pri znášaní dôkazného bremena, kým pri preukázaní splnenia hmotnoprávnych

podmienok je nositeľom dôkazného bremena primárne daňový subjekt, tak v prípade daňového podvodu alebo zneužitia práva znáša dôkazné bremeno správca dane. Napokon v súvislosti s uvedeným, je pre zjednodušenie ďalšej argumentácie nevyhnutné vo všeobecnej rovine opísať princípy prenosu dôkazného bremena pri daňovej kontrole. Dôkazné bremeno je primárne na daňovom subjekte (žalobcovi), ktorý musí v prvom rade preukázať pravdivosť skutočností, na podklade ktorých si uplatňuje nárok na odpočet DPH alebo na oslobodenie od DPH; následne, dokazovanie zo strany správcu dane slúži na preverenie pravdivosti týchto daňovým subjektom (žalobcom) tvrdných a dokladmi preukazovaných skutočností, t.j. v tomto štádiu dochádza k prenosu dôkazného bremena na správcu dane, aby preukázal, že daňovým subjektom (žalobcom) tvrdené a preukazované je alebo nie je pravdivé, a až v prípade, že správca dane nepravidlosť tvrdení daňového subjektu dôveryhodne vykonaným dokazovaním spochybní, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom.

39. Správca dane prezentoval pochybnosti o skutočnom dodávateľovi tovaru žalobcovi, t.j. či týmto faktickým dodávateľom bol skutočne vo faktúre deklarovaný dodávateľ alebo iný subjekt (subdodávateľ), správny súd uvádza, že táto pochybnosť nemôže byť taktiež dôvodom pre záver o nesplnení hmotnoprávných podmienok pre nepriznanie žalobcovi odpočtu DPH, a to s poukazom na rozhodnutie najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022 podľa ktorého cit.: „V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ BRASTRECH, s.r.o. zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť, k čomu však vedú závery správcu dane aj žalovaného v súdnej veci. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo: Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

40. Pokiaľ ide o ďalší dôvod nepriznania práva na odpočet DPH, a tým je jeho účasť alebo zapojenie sa do schémy karuselového daňového podvodu, tak ak by správca dane mienil svoje rozhodnutie o nepriznaní žalobcovi odpočtu DPH ustáliť na existencii tohto dôvodu, tak by nevyhnutne musel vyhodnotiť a odôvodniť všetky body tzv. Axel Kittel testu, a to zadefinovať existenciu daňového podvodu predovšetkým v jeho najpodstatnejšej charakteristike, a to v zistení daňového úniku, ku ktorému pri zneužití práva nedochádza. Orgány finančnej správy pohyb tovaru síce hodnotili ako karuselový podvod a žalobcu označil za tzv. nárazníkovú spoločnosť, avšak bez tvrdenia o daňovom úniku, ako základnej charakteristiky karuselových podvodov. Keďže existenciu daňového podvodu musí žalovaný, resp. správca dane vo svojom rozhodnutí riadne zdôvodniť na podklade dôkazov obsiahnutých v administratívnom spise.

41. Vo vzťahu k námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu správny súd uvádza, že správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Dokazovanie zo strany správcu dane primárne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, vzhľadom na jeho povinnosť dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Počas dokazovania sa však čiastočne uplatňuje aj vyhľadávacia zásada, v rámci uplatňovania ktorej správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, ale môže dokazovanie vykonať aj z vlastného podnetu, a to hlavne z dôvodu, že správca dane je povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie,

ale nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery z nich vyvodí. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy a v zmysle týchto zásad sú daňové orgány povinné postupovať. V uvedenej súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4SŽf/30/2014 z 10.02.2015 podľa ktorého cit.: „aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania. Táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení“.

42. Správny súd podotýka k žalobnej námietke ohľadne nesprávneho hodnotenia výpovede svedka C., že je síce pravdou, že dokazovanie riadi a vyhodnocuje prvostupňový správny orgán podľa svojej úvahy, avšak ani táto jeho úvaha nemôže byť svojvoľnou, ako nemôže byť svojvoľným aj jeho rozhodnutie, že určité daňovým subjektom navrhované dôkazy nevykoná. Aj v takom prípade musí byť rozhodnutie náležite odôvodnené v logických súvislostiach a tiež nadväzne na ním prijatý záver rozhodnutia. Žalovaný a ani prvostupňový správny orgán v žalobou napadnutom rozhodnutí neodôvodnil, z akého dôvodu žalobcom navrhovaným dôkazom priznal takú dôkaznú silu a prečo neverifikoval výpovede svedka C., ktorý niečo tvrdil, preto správny súd vzhladol aj túto žalobnú námietku žalobcu dôvodnou.

43. Na základe vyššieho uvedeného správny súd dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a tiež vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP), a preto ich správny súd zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie (§ 191 ods. 4 veta prvá SSP).

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

45. Súd rozhodol o trovách konania s poukazom na § 167 ods. 1 SSP a priznal úspešnému žalobcovi proti žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, nakoľko mal vo veci celkový úspech.

46. 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).

47. Toto rozhodnutie prijal senát Správneho súdu v Košiciach v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach.

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak

a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,

b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d), c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne mu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť a/ označenie napadnutého rozhodnutia,  
b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,  
c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),  
d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne mu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas. Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že a/ na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve, b/ ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu, c/ účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správne mu súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,  
d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,  
e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,  
f) nesprávne mu procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,  
g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,  
h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,  
i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo  
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správne mu súdom.