Súd:	Správny súd v Košiciach
Spisová značka:	PO-6S/50/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8021200421
Dátum vydania rozhodnutia:	25. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. PhDr. Pavol Dorič, PhD.
ECLI:	ECLI:SK:SpSKE:2025:8021200421.10

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. PhDr. Pavla Doriča, PhD. a z členov senátu JUDr. Jany Raganovej a JUDr. Tomáša Kuruca, v právnej veci žalobcu: ICE DREAM, s.r.o. "v likvidácii", so sídlom: Teplická 2185/34, Poprad, IČO: 36 475 939, právne zastúpeného JUDr. Alenou Rudohradskou, advokátkou, so sídlom: Jantárova 2442/30, 040 01 Košice, IČO: 35 567 571, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100963890/2021 zo dňa 03.06.2021, takto

r o z h o d o l :

I. Z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100963890/2021 zo dňa 03.06.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad č. 101796260/2020 zo dňa 24.11.2020 a vec vracia Daňovému úradu Prešov, pobočka Poprad na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Dňa 28.06.2017 [oznámenie o začatí daňovej kontroly č. 101174273/2017 zo dňa 01.06.2017] začala u žalobcu daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január, február, apríl až december 2015 (ďalej aj „daňová kontrola“). Daňová kontrola bola prerušená od 11.01.2018 [vrátane] (rozhodnutie správcu dane č. 100062980/2018 zo dňa 09.01.2018 (ďalej aj „rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly“) do 15.01.2020 (oznámenie č. 100222534/2020 zo dňa 21.01.2020,), počet dní prerušenia: 734 dní. Daňová kontrola bola ukončená dňa 13.05.2020 doručením protokolu z daňovej kontroly č. 100876520/2020 zo dňa 12.05.2020. Celková dĺžka daňovej kontroly 1051 dní - 734 dní [počet dní prerušenia daňovej kontroly] bola 317 dní.

2. Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 101796260/2020 zo dňa 24.11.2020 (ďalej aj ako „správca dane“) podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 321.218,65 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2015, z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj „zákon o dani z pridanej hodnoty“).

3. Na základe vykonanej kontroly správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľov Slovakia Food Trading s.r.o., S Trade Group s.r.o. a RODYS Slovakia s.r.o. v celkovej

výške 321.218,65 eur. Správca dane dospel k záveru, že nedošlo k reálnemu dodaniu tovaru a žalobca si neoprávnene uplatnil odpočet DPH.

4. Nebolo preukázané, že dodávatelia nadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastníci podľa § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, ale len povinnosť zaplatiť daň podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH. Nebola preukázaná reálna existencia deklarovaných obchodných transakcií. Chýbali dôkazy o preprave tovaru a jeho pôvode. Existovali pochybnosti o zapojení do reťazových alebo karuselových obchodov. Správca dane sa opieral o ustanovenia § 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorých právo na odpočet dane vzniká len ak vznikla daňová povinnosť dodávateľovi a tovar bol reálne dodaný. Na základe vykonaného dokazovania a zhodnotenia všetkých dôkazov správca dane dospel k záveru, že neboli splnené zákonné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie december 2015.

5. Daňový subjekt namietal postup správcu dane pri dokazovaní a nesúhlasil s výsledkom kontroly. Tvrdil, že tovar riadne objednal, prevzal a zaplatil. Správca dane mal za to, že samotné predloženie faktúr a dokladov o úhrade nepreukazuje reálne uskutočnenie obchodov. Daňový subjekt nepredložil žiadne relevantné dôkazy o reálnom nákupe tovarov od uvedených dodávateľov. Správca dane hodnotil dôkazy podľa vlastnej úvahy v súlade s § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. (daňový poriadok). Dokazovanie bolo vedené v súlade s § 24 ods. 2 a 4 Daňového poriadku. Boli zistené pochybnosti o pravdivosti údajov v predložených dokladoch, ktoré daňový subjekt neodstránil ani po výzve.

6. Žalovaný rozhodnutím č. 100963890/2021 zo dňa 03.06.2021 potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 321.218,65 eur za zdaňovacie obdobie december 2015. Žalobca v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane namietal, že správca dane nesprávne vyhodnotil skutkový stav a odmietol vykonať navrhované dôkazy vo vyrubovacom konaní. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie deklarovaných obchodov.

7. V rámci medzinárodnej výmeny informácií správca dane zistil, že do reťazca obchodovania s kuracím mäsom bola zapojená aj poľská spoločnosť PRZEDSIEBIORSTWO HANDLOWO USLUGOWE „ZUZANEX“ A. B., ktorá vystupuje ako odberateľ spoločnosti ICE DREAM s.r.o. (do 30.12.2019 FEGA FROST, s.r.o.), a ktorá si mala sama zabezpečovať prepravu tovaru vlastnými vozidlami. Poľská spoločnosť mala tovar nakúpený na základe faktúr od spoločnosti ICE DREAM s.r.o. (do 30.12.2019 FEGA FROST, s.r.o.) dodať pre slovenských odberateľov Afrodita Slovakia s.r.o., PROCON s.r.o., Access line s.r.o., CROSS CONSULTING, s.r.o., S Trade Group, s.r.o. Ide o spoločnosti, o ktorých správca dane v súčinnosti s orgánmi činnými v trestnom konaní disponuje informáciami, že boli založené na plnenie funkcie tzv. nárazníkových spoločností, pričom tieto spoločnosti nevykonávali žiadnu podnikateľskú činnosť a vytvorili fakturačný reťazec, ktorý mal za cieľ získať neoprávnenú daňovú výhodu. U poľského daňového subjektu PRZEDSIEBIORSTWO HANDLOWO USLUGOWE „ZUZANEX“ A. B. je vykonávaná daňová kontrola za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2015 a podľa vyjadrenia poľskej daňovej správy tento daňový subjekt podáva neúplné informácie a vysvetlenia, nepredkladá všetky požadované doklady a skontaktovať sa s ním je náročné. Z výpisov z mýtnych transakcií správca dane zistil, že preprava tovaru sa neuskutočnila tak, ako to deklaroval daňový subjekt v predložených prepravných dokladoch. Tvrdenia daňového subjektu sú v rozpore so skutočnosťami zistenými z transakcií z mýtneho systému a deklarované dodania tovaru neodrážajú skutočnosť. Po zhodnotení všetkých dôkazov a rozhodujúcich skutočností bolo správcom dane preukázané, že daňový subjekt ICE DREAM s.r.o. (do 30.12.2019 FEGA FROST, s.r.o.) v predmetnom zdaňovacom období nedodal tovar (kuracie prsia) pre odberateľa PRZEDSIEBIORSTWO HANDLOWO USLUGOWE „ZUZANEX“ A. B., Obojna 74,37-416 Zbydniów podľa vystavených faktúr.

8. Vyšetrovaním vedeným Prezídiom Policajného zboru, Národnou kriminálnou agentúrou, Národnou jednotkou finančnej polície v Nitre bolo zistené, že v období od júla 2014 do decembra 2015 bolo členmi organizovanej skupiny, ktorej členom bol aj C. D. (konateľ spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. od 07.04.2014 do 24.10.2016) zabezpečené založenie, resp. personálne obsadenie a ovládanie spoločností CROSS CONSULTING s.r.o., PPWIN s.r.o., Access line s.r.o., PROCON s.r.o., Afrodita Slovakia s.r.o. a Slovakia Food Trading, s. r. o., čím vytvorili fakturačný reťazec deklarujúci nákup a predaj prevažne mrazených kuracích pŕs a iného mrazeného mäsa, syrov a rôzneho iného tovaru, ktorý

bol však vykonaný výlučne s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu. Dodávateľské spoločnosti CROSS CONSULTING s.r.o., PPWIN, s.r.o., Access line s.r.o., PROCON, s.r.o. a Afrodita Slovakia, s.r.o. boli založené na plnenie funkcie tzv. nárazníkových spoločností, pričom tieto spoločnosti nevykonávali žiadnu podnikateľskú činnosť. Obvinený E. F. v mene týchto spoločnosti vyhotovoval faktúry, ktorými mali tieto spoločnosti predávať ten istý tovar z Českej republiky od spoločností KOVÁŘ plus s.r.o., MADE GROUP, a.s., Arkileva, s.r.o. a Diva equilibrium s.r.o. pre spoločnosť Slovakia Food Trading, s.r.o..

9. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane, že dodávatelia žalobcu (Slovakia Food Trading s.r.o., S Trade Group s.r.o. a RODYS Slovakia s.r.o.) nepreukázali vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., ani nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastník podľa § 8 ods. 1 tohto zákona. Nebola preukázaná preprava tovaru ani jeho pôvod. K aplikácii rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C277/14 PPHU Stehcemp, žalovaný uviedol, že východiská tohto rozsudku nie sú totožné s daným prípadom, keďže subjekt vystavujúci faktúru nie je neexistujúci a bolo preukázané, že k dodaniu tovaru nedošlo. Aplikácia rozsudku preto podľa názoru žalovaného na tento prípad nie je možná. K námietke žalobcu o nevykonanie navrhovaných výsluchov svedkov sa žalovaný stotožnil s odôvodnením správcu dane, že navrhované výsluchy by nemohli byť rozhodujúce pre posúdenie veci vzhľadom na zistený skutkový stav. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Žalobca namietal aj nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly a nezákonnosť a neprimeranosť prerušenia daňovej kontroly, pričom žalovaný konštatoval, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade s § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z., keďže bola prerušená v súlade s § 61 ods. 1 tohto zákona a lehoty počas prerušenia neplynuli podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, a rovnako tak lehoty stanovené v nariadení Rady EÚ č. 904/2010 sú záväzné pre medzinárodnú výmenu informácií, nie pre dobu prerušenia daňovej kontroly. Žalovaný poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR, v zmysle ktorej prerušením kontroly za účelom medzinárodnej výmeny informácií lehota na jej vykonanie neplynie. K námietke žalobcu o nezákonnom použití odpovedí z medzinárodnej výmeny informácií ako dôkazu bez súčinnosti daňového subjektu žalovaný mal za to, že tieto informácie nie sú jediným podkladom pre rozhodnutie a správca dane postupoval v súlade so zásadami zákonnosti, úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a voľného hodnotenia dôkazov. Nedôvodnú vyhodnotil žalovaný aj námietku žalobcu o nezákonnom použití výpovedí pred orgánmi činnými v trestnom konaní ako dôkazu s poukazom na § 24 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého možno ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a nie je získané v rozpore so zákonom. Žalovaný sa tak stotožnil so závermi správcu dane, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie deklarovaných obchodov, vznik daňovej povinnosti u dodávateľov, ani nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastník. Konštatoval, že správca dane postupoval v súlade so zákonom a náležite odôvodnil svoje rozhodnutie. Žalovaný [z rovnakých dôvodov ako správca dane] teda nepriznal žalobcovi sporné právo na odpočítanie dane a právo na oslobodenie dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok určených v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

II.
Správna žaloba a vyjadrenia účastníkov konania

10. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu podľa § 177 a nasl. zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“). Navrhol, aby správny súd rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane č. 101796260/2020 zo dňa 24.11.2020 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

11. Žalobca v správnej žalobe: a) namietal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nedal odpoveď na všetky odvolacie námietky žalobcu; b) namietal dĺžku daňovej kontroly [pričom poukázal na to, že dĺžka prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj „MVI“) prekročila lehoty stanovené nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „nariadenie“)]; c) namietal, že zamestnanci správcu dane postupovali v rozpore so zákonom, ak pri začatí daňovej kontroly sami bez vyzvania nepredložili svoje poverenia na vykonanie tejto daňovej kontroly; d) namietal, že správca dane jednostranne určil deň prerokovania pripomienok a dôkazov vo vyrubovacom konaní; e) namietal, že mu nebola poskytnutá lehota na vyjadrenie, o ktorú požiadal počas prerokovania pripomienok a dôkazov vo vyrubovacom konaní dňa 19.11.2020; f) poukázal na to, že namietal spôsob kladenia otázok svedkovi C. D., pôvodnému konateľovi Slovakia Food Trading s.r.o.; g) namietal, že ako podklad napadnutého

rozhodnutia boli použité výsluchy osôb vykonané pred orgánmi činnými v trestnom konaní, pričom žalobca sa nemohol pri týchto úkonoch zúčastniť; h) namietal, že ako listinné dôkazy boli použité protokoly z iných daňových kontrol, pričom žalobca sa nemohol zúčastniť príslušných úkonov v týchto daňových kontrolách; i) namietal, že ako listinné dôkazy boli použité protokoly z iných daňových kontrol čomu bránilo daňové tajomstvo; j) namietal, že preukázal všetky rozhodujúce skutočnosti týkajúce sa uplatneného práva na odpočítanie dane, pričom uviedol, že jeho dôkazné bremeno nemožno extenzívne rozširovať na skutočnosti týkajúce sa iných subjektov v postavení jeho dodávateľov a subdodávateľov; k) namietal, že sám dôsledne opísal priebeh sporných zdaniteľných obchodov; l) poukázal na to, že i keď doklady o pôvode tovaru a certifikáty o pôvode tovaru správcovi dane nepredložil, tak tieto doklady neslúžia ako daňové ani účtovné doklady; m) uviedol, že napadnuté rozhodnutie je v rozpore s rozsudkom Súdneho dvora Európskej PO-6S/40/2021 5 Únie vo veci C-277/14 - PPUH Stehcemp; n) namietal, že nebol prítomný pri ústnom pojednávaní s G. H. I.; o) namietal, že nebol opakovane vypočutý J. K.; p) namietal, že v daňovej veci neboli vykonané výsluchy osôb: G. L. D., M. F., N. O., i keď sa jednalo o osoby, ktorí prichádzali do kontaktu s tovarom, viedli skladovú evidenciu a manipulovali s tovarom.

12. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 06.12.2021 navrhol správnu žalobu žalobcu zamietnuť a reagujúc na správnu žalobu žalobcu uviedol, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí detailne popísal zistený skutkový stav veci, popísal, z ktorých dokladov a dôkazov vychádzal, vyhodnotil všetky zistené skutočnosti a zaoberal sa aj námietkami žalobcu. Rovnako aj žalovaný na stranách 12 až 23 napadnutého rozhodnutia popisuje zistený skutkový stav a na stranách 25 až 31 uvádza svoje vysporiadanie sa s odvolacími námietkami žalobcu. Poukázal na Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 30.09.2021 vo veci C-186/20, v ktorom súdny dvor na základe návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré súvisí s konaním HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky rozhodol, že článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

13. V replike zo dňa 07.02.2022 žalobca zotrval na svojich doterajších záveroch a nestotožnil sa s vyjadrením žalovaného a opätovne požiadal, aby súd vo veci nariadil pojednávanie.

III.
Konanie na krajskom a správnom súde

14. Podľa § 3 odsek 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva od 01.06.2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.6.2023 daná právomoc správnych súdov (t. j. aj v aktuálne súdenej veci). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Krajskému súdu v Prešove a bola jej pridelená sp. zn. 6S/50/2021. Od 1. júna 2023 je na konanie v tejto veci príslušný Správny súd v Košiciach, vec bola náhodným výberom pridelená senátu 2S a je vedená pod sp. zn. PO-6S/50/2021.

15. Krajský súd v Prešove Uznesením č. k. 6S/50/2021-102 zo dňa 15.12.2021 zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

16. Správny súd v Košiciach ako vecne a miestne príslušný súd po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu žalovaného orgánu verejnej správy preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj priebeh administratívneho konania predchádzajúcemu jeho vydaniu, vychádzajúc zo stavu, ktorý existoval v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 zákon SSP), postupom podľa § 107 ods. 1 SSP na vyjadrenia účastníkov konania nariadil pojednávanie na deň 25.11.2025, ktorého sa zúčastnila právna zástupkyňa žalobcu, žalovaný svoju neprítomnosť na pojednávaní ospravedlnil písomným podaním a súhlasil s prejednaním veci bez jeho prítomnosti. Na tomto pojednávaní správny súd vyhlásil tento rozsudok, ktorým zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane a žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči žalovanému.

17. Právna zástupkyňa žalobcu na pojednávaní zotrvala na podanej žalobe v celom rozsahu a navrhla, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec vrátil prvostupňovému správnemu orgánu na ďalšie konanie. Poukázala na to, že: „...správca dane nevykonal dokazovanie, tak ako bolo navrhnuté, to znamená, že už v odvolaní voči rozhodnutiu už opravujem vo vyjadrení k protokolu, žalobca v tom prípade ešte kontrolovaný daňový subjekt, vo svojom písomnom vyjadrení navrhoval, aby správca dane vykonal v rámci vyrubovacieho konania vypočutie svedkov, konkrétne G. D. a pani M. F., ktorá zabezpečovala skladovú evidenciu v prevádzke kontrolovaného daňového subjektu v Ploskom, pána N. O., ktorý bol v kontrolovanom zdaňovacom období vedúcim skladu v Ploskom, v ktorom skladoval nakúpený tovar kontrolovaný daňový subjekt. Ďalej žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt navrhol vypočuť ako svedka konateľa dodávateľskej spoločnosti S TRADE Group s.r.o., G. H. I., konateľa dodávateľskej spoločnosti RODYS Slovakia s.r.o., ktorý mal zabezpečovať dodávku pre kontrolovaný daňový subjekt, a tiež pána J. K., ktorý bol splnomocnený konať za spoločnosť CROSS CONSULTING s.r.o. Je pravdou, že následne správca dane vlastne odôvodnil nevykonanie vypočutia ako dôkazov svedkov, zdôvodnil to jednoducho skutočnosťou, že to nevykonal vlastne z dôvodu, že skutočnosti, ktoré by mohli byť zistené spôsobom, ktorý vlastne navrhoval daňový subjekt by v žiadnom prípade nemohli byť rozhodujúce na posúdenie a rozhodnutie. Považujeme to za dosť slabú argumentáciu, pretože správca dane je povinný vykonať dokazovanie v súlade so zákonom o daňovom poriadku a v prípade, že tie nevykoná, nielen tie čo vykoná, ale aj tie čo nevykoná, ale skutočne zdôvodniť. Je pravdou, že bol vypočutý pán G. I. za spoločnosť RODYS Slovakia s.r.o, ale vlastne bola výpoveď vykonaná zase v rozpore so zákonom, v rozpore s Ústavou SR, pretože nebol prítomný kontrolovaný daňový subjekt. Som chcela poukázať aj na skutočnosť, že dňa 30.10.2025 na tomto správnom súde prebehli, teda boli konané pojednávania v obdobnej veci, kde žalobca bol ICE DREAM s.r.o. a žalovaný bolo Finančné riaditeľstvo SR, ale bolo to iné zdaňovacie obdobie. Jedno konanie má spisovú značku PO-6S/47/2021 a druhé takisto 30.10.2025 pod sp. zn. PO-6S/40/2021, kde správny súd v oboch prípadoch zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane- daňový úrad a vec vrátil na ďalšie konanie.“

IV.
Relevantná právna úprava

18. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“), predmetom dane je: a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

19. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) (prvá veta) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným tovarom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

20. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí, b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

21. Podľa § 19 ods. 1 (prvá veta) zákona o DPH, daňová povinnosť" vzniká dňom dodania tovaru.

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

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

24. 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.

25. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

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

27. Podľa § 19 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, 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. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

28. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje
a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
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

29. Podľa § 24 ods. 2, 3 a 4 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

30. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

31. Podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

32. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov

nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

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

34. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

35. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

V.
Právny názor správneho súdu

36. Predmetom súdneho prieskumu pred správny súdom bolo rozhodnutie žalovaného č. 100963890/2021 zo dňa 03.06.2021, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu č. 101796260/2020 zo dňa 24.11.2020 o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty vo výške 321.218,65 eur za zdaňovacie obdobie december 2015 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku.

37. 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.

38. Správny súd preskúmal v medziach podanej žaloby žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci konania skúmal aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a tiež konanie, ktoré mu predchádzalo najmä z pohľadu, či sa správny orgán druhého stupňa - žalovaný vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť odvolaním napadnutého rozhodnutia. Správna úvaha, resp. voľná úvaha správneho orgánu vyjadruje určitý stupeň voľnosti rozhodovania správneho orgánu, ktoré mu umožňuje v medziach zákona prijať také rozhodnutie, aké uzná za najvhodnejšie, a to s prihliadnutím na konkrétne okolnosti veci. Správny orgán má však povinnosť náležite túto svoju správnu úvahu vysvetliť, a to dostatočne jasným, zrozumiteľným a logickým spôsobom tak, aby predovšetkým samotnému účastníkovi konania ozrejmil, prečo, z akých konkrétnych dôvodov a vzhľadom na ktoré okolnosti v jeho právnej veci dospel k záveru uvedenému vo výroku svojho rozhodnutia.

39. 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 zákonnom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neuniesol 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 (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti viď napríklad Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). 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.

40. Daň z pridanej hodnoty upravená zákonom o DPH je harmonizovanou daňou a je súčasťou právneho rámca spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty je upravený prameňmi práva Európskej únie predovšetkým Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“). Z uvedeného dôvodu k aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdnym dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“).

41. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ aj kasačného súdu obmedzené len v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva. V nadväznosti na to je odlišná situácia aj pri znášaní dôkazného bremena. Kým pri preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok je nositeľom dôkazného bremena primárne daňový subjekt, v prípade daňového podvodu či zneužití práva znáša dôkazné bremeno správca dane.

42. K nesplneniu hmotnoprávnych podmienok, správny súd pripomína, že v zmysle zákona o DPH hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane sú: (I) existencia zdaniteľného plnenia, (II) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (III) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. 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 a povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom (nález Ústavného súdu SR IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07.02.2023).

43. Na úvod správny súd uvádza, že kvalita a adresnosť žalobných bodov determinujú rozsah odpovede, ktorú na jednotlivé žalobné body dostane žalobca od súdu. Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby [§ 134 ods. 1 SSP] a okrem zákonných výnimiek v tomto type súdneho konania žalobné body nevyhľadáva [a contrario § 134 ods. 2 SSP]. Týmito východiskami boli determinované odpovede správneho súdu na nižšie uvedené žalobné body.

44. K žalobnému bodu a) správny súd uvádza, že žalobca nešpecifikoval, s ktorými konkrétnymi odvolacími námietkami sa žalovaný nevysporiadal v napadnutom rozhodnutí. Správny súd zistil, že napadnuté rozhodnutie obsahuje vlastné právne posúdenie žalovaného formulované vo vzťahu k tam vymedzeným žalobným námietkam. Preto správny súd nepovažoval tento žalobný bod za dôvodný.

45. K žalobnému bodu b) správny súd uvádza, že žalobca namietal dĺžku daňovej kontroly len s poukazom na prekročenie lehôt pre MVI stanovených v nariadení. Žalobca teda v správnej žalobe nepoukazoval na iné dôvody, ktoré by mohli mať vplyv na dĺžku prerušenia daňovej kontroly [tak ako boli vymedzené napríklad v rozhodnutí veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. 03. 2024]. K tomuto žalobnému bodu preto správny súd poukazuje na záver Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o., podľa ktorého „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ Týmto právnym záverom Súdny dvor EÚ dostatočne určito a zrozumiteľne konštatoval, že dodržanie lehôt stanovených pre MVI nariadením, nemá vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly na strane žiadajúceho členského štátu [zhodne Najvyššieho správneho súdu SR, 5Sžfk/34/2018, ods. 39]. Prekročenie lehôt podľa nariadenia teda nemá vplyv na dĺžku prerušenia daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu. Žalobca iba vo všeobecnosti namietal neprimeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Avšak takúto svoju žalobnú argumentáciu bližšie nerozviedol ani nezdôvodnil. Preto tento žalobný bod nepovažoval správny súd za dôvodný.

46. K žalobnému bodu c) správny súd uvádza, že daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo na predloženie písomného poverenia na výkon daňovej kontroly [§ 45 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku]. Správny súd poukazuje na to, že sa jedná o právo na strane daňového subjektu, pričom príslušné zákonné ustanovenie neformuluje výslovnú povinnosť zamestnanca správcu dane takéto poverenie bez výzvy predložiť. Význam tohto procesného práva spočíva v tom, aby si daňový subjekt mohol overiť oprávnenie osôb, ktoré majú u neho vykonať daňovú kontrolu. Daňový subjekt môže, ale nemusí využiť toto svoje právo požadovať predloženie písomného poverenia zamestnanca správcu dane. Pokiaľ daňový subjekt toto svoje oprávnenie nevyužije, potom nie je daná bezprostredná povinnosť na strane zamestnanca správcu dane, aby svoje poverenie i bez výzvy predložil. Zároveň takéto poverenie je súčasťou daňového spisu, do ktorého má právo nazrieť daňový subjekt. Vo veci nebolo sporné, že poverenie na vykonanie príslušnej daňovej kontroly bolo vo veci udelené. Preto správny súd nepovažoval tento žalobný bod za dôvodný.

47. K žalobnému bodu d) správny súd uvádza, že toto tvrdenie daňového subjektu je v priamom rozpore s obsahom úradného záznamu a zápisnice, podľa ktorých sa správca dane dohodol s konateľom žalobcu na dátume prerokovania pripomienok a dôkazov vo vyrubovacom konaní (úradný záznam č. 101532424/2020 zo dňa 06.10.2020, administratívny spis, č.l. 136 a zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101649616/2020 zo dňa 30.10.2020, administratívny spis, č.l.137). Preto správny súd nepovažoval tento žalobný bod za dôvodný.

48. K žalobnému bodu e) správny súd uvádza, že prerokovanie pripomienok a dôkazov vo vyrubovacom konaní má byť primárne vykonané ústne pred správcom dane a má prebehnúť priamo na danom procesnom úkone. K uvedenému záveru vedie použitý pojem „prerokovanie“ v tomto zákonnom ustanovení ako aj zákonná požiadavka, aby sa daňový subjekt alebo jeho zástupca na tomto úkone osobne zúčastnili [§ 68 ods. 3 Daňového poriadku]. Uvedené sa vzťahuje aj na ústne pojednávanie, ktoré sa uskutočnilo so žalobcom dňa 19.11.2020 (zápisnica č. 101756001/2020 zo dňa 19.11.2020, administratívny spis, č.l. 138). Právo podať písomné vyjadrenie k skutočnostiam, ktoré odzneli na takomto prerokovaní, zákon výslovne neupravuje. Preto bolo na zvážení správcu dane, či takýto postup žalobcovi umožní. Pokiaľ sa tak nestalo, nejednalo sa o porušenie procesných práv žalobcu. Tento žalobný bod preto nepovažoval správny súd za dôvodný.

49. K žalobnému bodu f) správny súd uvádza, že vypočutie svedka C. D. sa uskutočnilo dňa 03.10.2017, pričom na tomto výsluchu sa žalobca napriek riadnemu upovedomeniu nezúčastnil [túto skutočnosť uvádza sám žalobca v správnej žalobe]. Z dôvodu svojej neúčasti teda žalobca nevzniesol námietky voči kladeným otázkam počas výsluchu. V prípade, ak by svoje námietky počas výsluchu vzniesol, tak by boli obsahom zápisnice spolu so stanoviskom zamestnanca správcu dane, ktorý viedol výsluch [§ 19 ods. 2 posledná veta daňového poriadku]. Bez toho, aby boli takéto námietky žalobcom pôvodne vznesené, nie je možné podrobiť hodnoteniu kladenie otázok ex post, keďže spisový materiál neobsahuje stanovisko zamestnanca správcu dane k týmto námietkam. Žalobca neoznačil také skutočnosti, pre ktoré by bolo

možné hodnotiť celý procesný úkon vypočutia tohto svedka ako nezákonný [takouto námietkou by bola napríklad žalobná námietka vypočutia svedka pod nátlakom]. Preto tento žalobný bod nepovažoval správny súd za dôvodný.

50. K žalobným bodom g) a h) správny súd uvádza, že ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi [§ 24 ods. 4 Daňového poriadku]. Zápisnice z príslušných výpovedí získaných z iných konaní resp. iných daňových kontrol majú povahu listinného dôkazu. Nejedná sa teda o typ dôkazu vo forme výpovede svedka, na ktorej by sa mal právo zúčastniť žalobca ako daňový subjekt [§ 25 ods. 4 Daňového poriadku]. Neúčasť žalobcu pri týchto výpovediach teda nebolo porušením jeho procesných práv. Žalobca zároveň neoznačil iné skutočnosti, pre ktoré by mali byť takéto pôvodne uskutočnené výpovede nezákonné a teda relevantne nespochybnil zákonnosť takéhoto listinného dôkazu pre účely správy daní. Preto správny súd nepovažoval tieto žalobné body za dôvodné.

51. K žalobnému bodu i) správny súd uvádza, že protokoly z daňových kontrol spadajú do vecného vymedzenia daňového tajomstva [§ 11 ods. 1 Daňového poriadku]. Na druhej strane, za porušenie daňového tajomstva sa nepovažuje oznámenie alebo sprístupnenie daňového tajomstva inému správcovi dane alebo inému zamestnancovi toho istého správcu dane na účely správy daní [§ 11 ods. 6 písm. a) Daňového poriadku]. Zákon teda umožňuje využívať pre účely správy daní informácie, ktoré spadajú do vecného rozsahu daňového tajomstva. Zároveň je zodpovednosťou správcu dane, ktorému sú takéto informácie poskytnuté, aby zabezpečil primeranú ochranu daňového tajomstva tretích osôb [tých, ktorých sa dané daňové tajomstvo týka]. Žalobca neoznačil ako malo dôjsť k porušeniu daňového tajomstva tretích osôb a ani nešpecifikoval, prečo by takéto porušenie malo dopad na jeho subjektívne práva. Preto tento žalobný bod nepovažoval správny súd za dôvodný.

52. K žalobným bodom j) až l) správny súd uvádza, že právo na odpočítanie dane je obzvlášť významné v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, keďže zabezpečuje zachovanie neutralitu dane voči zdaniteľným osobám konajúcimi v postavení zdaniteľných osôb. V prípade nepriznania práva na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia hmotno-právnych podmienok žalobcom, bolo potrebné jednoznačne identifikovať tú z hmotnoprávnych podmienok, ktorá nebola v prípade žalobcu splnená. V tomto smere správny súd taktiež poukazuje na rozhodovaciu činnosť súdnych autorít, podľa ktorej: „K tomu najvyšší správny súd vo všeobecnej rovine uvádza, že je nežiaducim javom to, keď správny súd (alebo kasačný súd) musí - v rámci rozhodnutia orgánu verejnej správy - dohľadávať, príp. dodatočne interpretovať argumentáciu, ktorá je pre vec podstatná a suplovať tak činnosť orgánov verejnej správy. Rozhodnutia orgánov verejnej správy, a to osobitne, keď sa účastníkom konania nejaké právo nepriznáva, príp. sa im ukladá nejaká povinnosť, musia vykazovať vysokú mieru presvedčivosti, konkrétnosti/adresnosti a zároveň musia spĺňať relevantné kritériá formálnej a vecnej ucelenosti. Tak, ako už kasačný súd neraz uviedol v rámci svojej rozhodovacej činnosti, podstatným nie je rozsah rozhodnutia, ale adresnosť reakcií správneho orgánu na zákonné predpoklady pre priznanie alebo nepriznanie určitého subjektívneho práva, resp. pre uloženie nejakej povinnosti. Takáto adresnosť reakcie správnych orgánov musí byť, samozrejme, na adekvátnej úrovni aj vo vzťahu k námietkam a návrhom účastníka konania.“[Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 8Sfk/33/2024 zo dňa 19.12.2024]. Preto jednoznačné vymedzenie zákonného dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane je obzvlášť významné z hľadiska posúdenia zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

53. Vo vzťahu k uvedenému platí, že „právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením tak hmotnoprávnych, ako aj formálnych požiadaviek. Pokiaľ ide o hmotnoprávne požiadavky, z čl. 168 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že na to, aby sa mohlo priznať uvedené právo, je na jednej strane potrebné, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v súlade s touto smernicou. Na druhej strane je potrebné, aby tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, a aby zdaniteľná osoba tieto tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám formálnej povahy, čl. 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s čl. 220 až 236 a čl. 238 až 240 tejto smernice“ [Rozsudok SD EÚ z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, M.:M.:P.:XXXX:XXX, bod 26]. Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú výnimku podľa čl. 287 smernice o DPH v kontexte ktorej niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 smernice o DPH oslobodzuje od

dane z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 1 zákona o DPH). Preto sa hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a/ smernice o DPH mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane (§ 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH) [Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky z 27.09.2023, 5sžfk/19/2021, ods. 30]. Zároveň je potrebné v tejto súvislosti uviesť, že „materiálne podmienky priznania práva na odpočet dane sa v zásade týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane“ [Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky z 27.09.2023, 5sžfk/19/2021, ods. 30].

54. Napadnuté rozhodnutie [napriek svojmu značnému rozsahu] sa venuje hodnoteniu hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane u žalobcu iba v malom rozsahu. V tejto súvislosti napadnuté rozhodnutie konštatuje, že u Slovakia Food Trading s.r.o., S Trade Group s.r.o. a RODYS Slovakia, s.r.o. nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Je pravdou, že zákon o dani z pridanej hodnoty stotožňuje moment vzniku daňovej povinnosti a práva na odpočítanie dane, uvedené je však dôsledkom samostatných pravidiel upravujúcich tieto daňové inštitúty. Preto je potrebné dôsledne rozlišovať, ktorú hmotnoprávnu podmienku práva na odpočítanie dane spochybňuje žalovaný. Existuje viacero rôznych okolnosti, ktoré by mohli brániť vzniku daňovej povinnosti na strane označených dodávateľov pri sporných dodaniach. Mohlo by sa jednať o prípad, kedy i) v dôsledku neexistencie tovaru sa zdaniteľný obchod medzi nimi a žalobcom neuskutočnil, ii) síce sporný tovar existoval, avšak žalobca nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník alebo iii) tovar bol síce dodaný žalobcovi, ale dodanie bolo uskutočnené treťou nestotožnenou osobou odlišnou od týchto dodávateľov. Platí, že každá z týchto skutkových okolností by mala odlišný dopad na posudzovanie splnenia hmotnoprávnych podmienok vzniku práva na odpočítanie dane žalobcu, a to so zásadne odlišnými dôsledkami na dôkaznú situáciu vo veci.

55. V tejto súvislosti žalovaný konštatoval, že dôvodom, pre ktorý nedošlo k vzniku daňovej povinnosti na strane Slovakia Food Trading s.r.o., S Trade Group s.r.o. a RODYS Slovakia, s.r.o. bolo, že tieto subjekty nenadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastník. Napadnuté rozhodnutie výslovne nešpecifikuje ako má takáto skutočnosť dopad na podmienky vzniku práva na odpočítanie dane u samotného žalobcu [nenadobudnutie práva disponovať s tovarom ako vlastník u Slovakia Food Trading s.r.o., S Trade Group s.r.o. a RODYS Slovakia, s.r.o. by mohlo spadať do akejkoľvek z vyššie uvedených možností prípadného nesplnenia hmotnoprávnych podmienok žalobcom]. Správnemu súdu v odôvodnení napadnutého rozhodnutia chýbala jasná myšlienková línia, ktorá by spájala okolnosti popisované na strane dodávateľov so spochybnením práva na odpočítanie dane u žalobcu. V prípade, ak by v danej veci sporný tovar existoval, tak by jednoduchý poukaz na okolnosti u dodávateľov žalobcu spadal do argumentačnej línie v rámci prekonanej doktríny deklarovaného dodávateľa [Rozsudok NSS SR zo dňa 30.06.2022, 23/2022 ZNSS, sp.zn. 3 Sžfk 15/2020].

56. Preto bolo pre správny súd dôležité ako sa žalovaný vysporiadal s prípadnou existenciou tovaru. Napadnuté rozhodnutie odkazuje na závery správcu dane, že v článkoch reťazca dochádzalo k vystavovaniu faktúr bez reálnej dodávky tovaru [i v tomto smere nie je napadnuté rozhodnutie úplne jasné, keďže opätovne spomína fakturačný reťazec a nie priamo žalovaného] Uvedené by naznačovalo, že žalovaný nepriznal právo na odpočítanie dane žalobcovi, pretože tovar neexistoval a teda nemohol mu byť dodaný.

57. Na druhej strane, napadnuté rozhodnutie [zhodne ako rozhodnutie správcu dane v časti, na ktorú týmto odkazuje cituje zo záverov vyšetrovania týkajúce sa organizovanej skupiny okolo C. D. a E. F.. Napadnuté rozhodnutie poukazuje na umelý fakturačný reťazec, ktorý mali tieto osoby vytvoriť. V tomto fakturačnom reťazci mala byť zapojená aj obchodná spoločnosť Slovakia Food Trading s.r.o. [subjekty S Trade Group s.r.o. a RODYS Slovakia, s.r.o. sa tu nespomínajú]. V tejto súvislosti napadnuté rozhodnutie uvádza (doslovne citované): „Obvinený E. F. v mene týchto spoločností vyhotovoval faktúry, ktorými mali tieto spoločnosti predávať ten istý tovar nadobudnutý z Českej republiky (...) pre spoločnosť Slovakia Food Trading s.r.o.“. Pokiaľ napadnuté rozhodnutie spochybňuje existenciu tovaru, tak poukaz na nákup a predaj rovnakého tovaru v príslušnom fakturačnom reťazci vyznieva vnútorne rozporne. Zároveň napadnuté rozhodnutie uvádza, že žalobca konal za účelom získania daňovej výhody, pretože (zvýraznenie doplnené súdom, doslovne citované) „si uplatňuje odpočítanie dane na základe faktúr

od sporných dodávateľov a zároveň tento tovar dodáva s oslobodením od dane z tuzemska do iného členského štátu“ (napadnuté rozhodnutie, s. 27). Uvedené vyvoláva dojem, že v tejto časti napadnutého rozhodnutia žalovaný konštatoval opakovaný nákup a predaj totožného tovaru s jeho priebežným dodaním do iného členského štátu [teda, že žalobca bol zapojený do takéhoto druhu karuselového podvodu]. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na závery Súdneho dvora Európskej únie: „Plnenia, o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, v znení smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty.“ [rozsudok Súdneho dvora Európskej Únie C-354/03 - Optigen a i.]. Samotný poukaz na možné zapojenie žalobcu do umelého fakturačného reťazca [i v prípade podvodu karuselového typu] bez príslušného testu daňového podvodu by samo o sebe nepostačovalo na odmietnutie práva na odpočítanie dane u žalobcu. Správny súd teda nemal zo strany žalovaného ustálené, aký dôvod odmietnutia práva na odpočítanie dane vo veci uplatnil.

58. Podľa názoru správneho súdu závery žalovaného boli formulované nejasne a z hľadiska existencie tovaru mali všeobecný charakter [do určitej miery si odporovali]. Zároveň adresne nepopisovali situáciu medzi žalobcom a jeho dodávateľmi, pričom primárne sa vyjadrovali k zapojeniu týchto dodávateľov [a nie samotného žalobcu] v rámci umelého fakturačného reťazca.

59. Správny súd uvedené vady nevedel preklenúť ani pri posudzovaní napadnutého rozhodnutia vo vzájomnej súvislosti s rozhodnutím správcu dane [keďže tieto je nutné posudzovať ako jeden celok].

60. Rozhodnutie správcu dane obsahuje rozsiahle citácie a popisy dôkazov vo veci, avšak vlastné hodnotenie správcu dane vo vzťahu k týmto dôkazom je pomerne stručné. V rozhodnutí správcu dane bol hmotnoprávny dôvod nepriznania práva na odpočítanie dane u žalobcu formulovaný zhodne s napadnutým rozhodnutím. Dôvody nepriznania práva na odpočítanie dane taktiež správca dane primárne približuje ako okolnosti na strane dodávateľov, pričom poukazuje na možné zapojenie týchto subjektov do podvodného reťazca. I keď je odôvodnenie správcu dane rozsiahle, chýba mu prehľadnosť, koncíznosť a jasnosť hodnotiacich úsudkov. Za tejto situácie by musel správny súd vyhľadávať a spájať tie časti odôvodnenia [vrátane citácie dôkazov vykonaných v daňovej veci], ktoré by mali podporovať prijatý záver týkajúci sa nesplnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane u žalobcu. Uvedené však nie je úlohou správneho súdu.

61. Napriek tomu sa správny súd pokúsil identifikovať také okolnosti, ktoré správca dane vytýkal konkrétne žalobcovi [resp. vzťahu žalobcu a jeho subdodávateľov]. Za takéto okolnosti bolo možné podľa názoru správneho súdu považovať to, že žalobca (doslovne citované): „Prepravné doklady, doklady preukazujúce pôvod tovaru a certifikáty o pôvode a kvalite tovaru daňový subjekt nepredložil“ (rozhodnutie správcu dane, s. 29). Správny súd podotýka, že pri dodaní tovaru [teda pri zdaniteľnom obchode realizovanom v tuzemsku] nespadá preprava tovaru do rámca hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane. Nepredloženie listín týkajúcich sa pôvodu tovaru a certifikátu o pôvode a kvalite tovaru pri mäsových výrokoch nie je relevantná okolnosť spochybňujúca splnenie hmotnoprávnych podmienok odpočítanie dane pri takomto tovare [keďže uvedené listiny nie sú formálnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane, ktorou je vždy príslušná faktúra]. V tejto súvislosti správny súd poukazuje taktiež na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie: „1. Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe bolo zamietnuté zdaniteľnej osobe zúčastňujúcej sa na potravinovom reťazci, a to iba z dôvodu, aj keby bol riadne

preukázaný, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu, že táto zdaniteľná osoba nedodržala povinnosti týkajúce sa identifikácie jej dodávateľov na účely vysledovateľnosti potravín, ktoré jej vyplývajú z článku 18 ods. 2 nariadenia č. 178/2002 Európskeho parlamentu a Rady z 28. januára 2002, ktorým sa ustanovujú všeobecné zásady a požiadavky potravinového práva, zriaďuje Európsky úrad pre bezpečnosť potravín a stanovujú postupy v záležitostiach bezpečnosti potravín. Nedodržanie týchto povinností však môže predstavovať indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.“ [rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-329/18 - Altic, bod 1.]. Predmetnú skutočnosť žalobca relevantne vytkol v správnej žalobe. Iné okolnosti, ktoré by sa bezprostredne vzťahovali k žalobcovi [jeho priameho obchodného vzťahu k dodávateľom] správca dane vo svojom rozhodnutí dostatočne jasne nepopísal.

62. I keď žalobný bod o extenzívnosti dôkazného bremena formuloval žalobca pomerne všeobecne, tak vyvolal potrebu súdneho prieskumu v rovine kvality odôvodnenia napadnutého rozhodnutia. Za tejto situácie bolo pre správny súd podstatné, či napadnuté rozhodnutie [v spojení s rozhodnutím správcu dane] jednoznačne a konkrétne popisuje relevantné okolnosti týkajúce sa prenosu dôkazného bremena ohľadom splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočítania práva na žalobcu. Takéto konkrétne a bezrosporné odôvodnenie správny súd v napadnutom rozhodnutí nevedel identifikovať. Príslušné žalobné body teda považoval správny súd za dôvodné.

63. K žalobnému bodu m) správny súd uvádza, že za vyššie uvedenej situácie [žalovaný výslovne nespochybnil totožnosť resp. existenciu dodávateľa] nebolo potrebné posudzovať závery žalovaného v kontexte príslušného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie.

64. Vo vzťahu k žalobnému bodu n) žalovaný uvádza, že na ústnom pojednávaní konanom dňa 12.09.2017 G. H. I. [bývalý konateľ S Trade Group s.r.o.] síce potvrdil sporné dodania pre žalobcu, avšak „svoje tvrdenia ničím nedoložil, jeho vyjadrenia ostali iba vo verbálnej rovine a neboli podložené dôkazmi.“ (napadnuté rozhodnutie, s. 26). Podľa správcu dane, žalobca nemusel byť upovedomený o tomto procesnom úkone, keďže sa jednalo o ústne pojednávanie a nie o výsluch svedka. Správny súd poukazuje na to, že materiálny charakter určitého procesného úkonu ako výpovede svedka vyplýva z jeho obsahu a nie z procesného označenia. Pri ústnom pojednávaní podával G. H. I. dôkazné informácie bezprostredne súvisiace so skutkovými okolnosťami uplatneného práva na odpočítanie dane (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101947015/2017 zo dňa 12.09.2017 administratívny spis, č.l. 25). Zároveň z týchto dôkazných informácií vychádzal žalovaný pri svojom právnom posúdení veci. Z uvedeného vyplýva, že ústne pojednávanie konané dňa 12.09.2017 s G. H. I. malo povahu výsluchu svedka a teda žalobca mal právo sa na tomto úkone zúčastniť [§ 25 ods. 4 daňového poriadku]. Neupovedomenie žalobcu o tomto úkone bolo teda porušením jeho procesných práv. V tejto súvislosti bolo potrebné zodpovedať otázku, nakoľko vážne bolo takéto porušenie procesných práv žalobcu. Uvedené správny súd hodnotil najprv z hľadiska kritéria relevancie daného dôkazu. Keďže sa jednalo o konateľa bezprostredného dodávateľa, tak daný dôkaz bolo nutné považovať za relevantný pre rozhodnutie veci. Ďalej správny súd posudzoval, ktorú dôkaznú informáciu z tejto výpovede použil žalovaný ako podklad svojho rozhodnutia. Žalovaný konštatoval, že informácie poskytnuté G. H. I. neboli dostatočné na preukázanie ním potvrdených dodaní [keďže neboli doložené súvisiacimi listinnými dôkazmi]. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na to, že dožiadaný správca dane uložil G. H. I. predložiť listiny: 1/ dodávateľské faktúry za rok 2015 súvisiace s dodávkou pre žalobcu, 2/ odberateľské faktúry vystavené pre žalobcu, 3/knihu záväzkov a pohľadávok za rok 2015, 4/ bankové výpisy [tieto listiny G. H. I. nepredložil]. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, ktoré listiny, ktoré mal predložiť G. H. I. [a z akých dôvodov] spochybňujú uskutočnenie sporných dodaní pre žalobcu.

65. Zároveň G. H. I. sa vo všeobecnej rovine vyjadroval k objednávaniu tovaru p. L. D. [odpoveď na otázku 6], k preberaniu tovaru pri vykládke u žalobcu pracovníkmi skladu [odpoveď na otázku 9] ako aj k prenájmu skladových priestorov od žalobcu pre S Trade Group s.r.o. [odpoveď na otázku 14]. U tejto výpovede sa teda nejednalo o takú výpoveď svedka, ktorý vyhlási, že nevie k veci nič uviesť. Naopak, na tomto ústnom pojednávaní G. H. I. uviedol také skutkové informácie, ktoré neboli podrobené dodatočným otázkam dožiadaného správcu dane [napr. kto boli zamestnanci žalobcu zabezpečujúci vykládku tovaru, či vie uviesť bližšie informácie k objednávkam tovaru a pod.] Za tejto situácie nie je možné vylúčiť, či by prítomnosť žalobcu pri tomto výsluchu [prípadne ním kladené dodatočné otázky] nemohla prispieť k lepšiemu objasneniu veci potenciálne v prospech žalobcu. Takúto pochybnosť je

však nutné vykladať v neprospech žalovaného, keďže správca dane vyvolal porušenie procesných práv žalobcu, čím vylúčil možnosť žalobcu ovplyvniť rozsah získaných dôkazných informácií od G. H. I.. Správny súd podotýka, že pomerne vysoká váha dôkazného bremena daňového subjektu v daňovej veci je postavená do rovnováhy s jeho právom na právnu istotu práve prostredníctvom procesných práv, ktoré mu majú zabezpečiť toto svoje dôkazné bremeno uniesť. Len ťažko by bolo možné pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane hľadať významnejší dôkaz než je výpoveď konateľa priameho dodávateľa, ktorého dodanie tovaru je spochybnené. Napriek tomu nebolo žalobcovi umožnené zúčastniť sa takejto výpovede, pričom nebol predmetný výsluch zopakovaný [aj keď túto skutočnosť počas daňového konania žalobca výslovne namietal]. Správny súd preto vykladal takéto porušenie procesných práv žalobcu striktne. Preto správny súd zhodnotil toto porušenie procesných práv žalobcu ako podstatné, ktoré mohlo mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Tento žalobný bod preto považoval správny súd za dôvodný.

66. K žalobnému bodu o) správny súd uvádza, že opätovné nevypočutie J. K., ktorý bol splnomocnený konať za spoločnosť CROSS CONSULTING s.r.o. na návrh žalobcu nepovažoval za vadu skutkového objasnenia veci. Tento svedok síce potvrdil, že faktúry pre svojho odberateľa Slovakia FOOD Trading s.r.o. vystavil, no ďalšie skutočnosti rozhodujúce podľa § 19 ods.1 zákona o dani z pridanej hodnoty nepreukázal. Vypočutie tohto svedka by zrejme nemohlo prispieť k ďalšiemu objasneniu skutkovej situácie veci. Tento žalobný bod preto nepovažoval správny súd za dôvodný.

67. K žalobnému bodu p) správny súd poukazuje na dôvod nevypočutia týchto svedkov uvedený žalovaným. Podľa žalovaného (doslovne citované): „skutočnosti, ktoré by mohli byť zistené spôsobom, ktorý navrhuje daňový subjekt, by v žiadnom prípade nemohli byť rozhodujúce pre posúdenie a rozhodnutie vo veci vzhľadom na zistený skutkový stav veci a vykonané dôkazy, z ktorých vyplynuli jednoznačné závery“ (napadnuté rozhodnutie, s. 28). V prvom rade správny súd podotýka, že dôvody uvedené žalovaným [zhodne aj správcom dane] neboli založené na koncentrácii navrhovania dôkazov do skončenia daňovej kontroly [§ 46 ods. 8 Daňového poriadku]. Podľa názoru správneho súdu nie je možné priamo v súdnom konaní uplatniť takúto koncentráciu, pokiaľ ju ako dôvod nevykonania dôkazu neuviedol žalovaný v napadnutom rozhodnutí [správny súd sa v tomto odklonil od záverov formulovaných v rozsudku správneho súdu v obdobnej veci žalobcu sp.zn. PO-6S/45/2021 zo dňa 25.03.2025, ods. 63]. Daňový subjekt má vo svojom vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly uviesť také dôkazy, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Na druhej strane zákon výslovne nestanovuje, že ex lege sa neprihliada na dôkazy, ktoré neskôr navrhol daňový subjekt a mohol ich napriek tomu predložiť už v priebehu daňovej kontroly. Podľa názoru správneho súdu je týmto ponechané na zvážení správcu dane a žalovaného, ktoré i z takýchto ďalších dôkazov budú vykonané v nadväzujúcom daňovom konaní. Správny súd teda nemôže sám konštatovať, že sa v tomto prípade jedná o dôkazy, ktoré mohol navrhnúť žalobca v priebehu daňovej kontroly, čím by nahrádzal takéto posúdenie žalovaného. Preto správny súd môže podrobiť kontrole zákonnosti len závery k rozsahu vykonaného dokazovania, tak ako ich ustálil žalovaný v napadnutom rozhodnutí.

68. Správny súd sa preto zaoberal odôvodnením napadnutého rozhodnutia ohľadom nevykonania príslušných dôkazov. V tejto súvislosti správny súd zistil, že takéto odôvodnenie konkrétne neuvádza dôvody, prečo by takéto dôkazy nemohli mať vplyv na skutkové zistenia veci. Žalovaný taktiež výslovne nehodnotil tieto dôkazy z hľadiska ich relevancie. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je v tomto rozsahu nedostatočné. Správny súd nemôže tieto dôvody formulovať namiesto žalovaného. Pre správny súd teda chýba akýkoľvek podklad v napadnutom rozhodnutí, ktorý by mohol vyhodnotiť ohľadom toho, či je predmetný záver žalovaného správny.

69. Pre úplnosť správny súd podotýka, že pri prípadných pochybnostiach o existencii tovaru sa javí ako relevantná výpoveď osôb potenciálne prichádzajúcich do styku s tovarom [zamestnanec skladu, evidencia skladovaného tovaru a pod.]. Naopak, v prípade pochybností o pôvode tovaru by výpoveď o uskladňovaní tovaru takúto relevanciu mať nemusela. Správny súd opakovane poukazuje na to, že samotné pochybnosti žalovaného neboli jednoznačne vymedzené. O to viac bolo potrebné jednoznačne uviesť v napadnutom rozhodnutí, prečo by žalobcom navrhnuté dôkazy nemali byť pre vec podstatné. Vo všeobecnosti platí, že hodnotiť vzťah dôkaznej informácie k objasneniu veci možno až po vykonaní dôkazu. Správca dane je povinný dať daňovému subjektu aspoň potenciálnu možnosť uniesť dôkazné bremeno na základe ním označených dôkazov. Odmietnutie vykonania dôkazu z dôvodu, že dôkazná informácia neprispeje k skutkovému objasneniu veci by malo byť skôr výnimočné, malo by byť riadne

zdôvodnené a takýto záver musí vyplývať z celkovej dôkaznej situácie. Inak je vykonávanie dôkazov nevyvážené a negarantuje daňovému subjektu reálnu možnosť ovplyvniť skutkové závery správcu dane. Takéto relevantné odôvodnenie napadnuté rozhodnutie ani rozhodnutie správcu dane neobsahuje. Preto tento žalobný bod považoval správny súd za dôvodný.

70. Na záver správny súd uvádza, že si je vedomý toho, že rozhodovacia činnosť v obdobných veciach žalobcu prešla určitým judikatórnym vývojom. V jednotlivých rozhodnutiach kasačného súdu sa správnemu súdu nepodarilo identifikovať jednoznačnú výkladovú líniu ako hodnotiť príslušnú právnu a skutkovú situáciu prejednávanej veci. Správnemu súdu sa javí, že v neskorších rozhodnutiach sa kasačný súd prikláňal k tomu, aby bola obdobná vec žalobcu posudzovaná vo svetle judikatórnych záverov veci BRASTRECH s.r.o. tzv. doktrína „Vikingo“ [uvedenému svedčí napríklad rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 10Sžfk/54/2021 zo dňa 15.11.2022, ods. 85 a nasl.].

71. Správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie: vo vzťahu k žalobným bodom j) až l) ako nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov [§ 191 ods. 1 písm. d) SSP]; vo vzťahu k žalobnému bodu n) z dôvodu, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej [§ 191 ods. 1 písm. g) SSP] a vo vzťahu k žalobnému bodu p) z dôvodu, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci [§ 191 ods. 1 písm. e) SSP]. Takto zistené vady vykazuje aj rozhodnutie správcu dane, preto aj toto rozhodnutie zo zhodných dôvodov [viď právne závery správneho súdu k jednotlivým žalobným bodom] správny súd zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie [§ 191 ods. 3 písm. a) v spojení s § 191 ods. 4 SSP].

72. Správca dane v ďalšom konaní opätovne posúdi skutkovú situáciu daňovej veci. V prípade pochybností o splnení hmotnoprávnych podmienok pri sporných dodania od S Trade Group s.r.o. opätovne vypočuje G. H. I., pričom o tomto úkone riadne upovedomí žalobcu. Ak to bude považovať za potrebné, dokazovanie veci doplní o výsluchy: G. L. D., M. F., N. O. [pokiaľ to nebude považovať za potrebné, tak túto skutočnosť riadne odôvodní vo svojom rozhodnutí]. V prípade pochybností o splnení niektorej z hmotno-právnych podmienok práva na odpočítanie dane pri sporných dodaniach, tieto pochybnosti riadne identifikuje okolnosťami na strane žalobcu. V prípade, ak neidentifikuje dostatočné spochybnenie hmotnoprávnych podmienok vo veci sporných dodaní, tak zároveň dôsledne vykoná a posúdi všetky kroky príslušného testu daňového podvodu, tak ako sú predpokladané ustálenou rozhodovacou praxou súdnych autorít [rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (tretia komora) zo 6. júla 2006. Axel Kittel proti Belgickému kráľovstvu (C-439/04) a Belgické kráľovstvo proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04)]. Správca dane bude dbať na to, aby napadnuté rozhodnutie obsahovalo konkrétnu právnu úvahu týkajúcu sa hodnotenia vykonaných dôkazov ako aj adresnú argumentáciu podporujúcu ním prijaté právne a skutkové závery.

73. Podľa konštantnej judikatúry najvyšších vnútroštátnych a európskych súdnych autorít tiež platí, že súd nie je povinný reagovať na všetky argumenty strán konania, ale len na tie, ktoré majú pre rozhodnutie sporu podstatný a rozhodujúci význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu [rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESĽP“) Ruiz Torija v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, Hiro Balani v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 - B, Georgiadis v. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins v. Francúzsko z 19. 2. 1998; rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44 /03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, III. ÚS 191/2013 a pod.]. Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. 4. 1993, II. ÚS 410/06) [nález Ústavného súdu SR I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022, ods. 39].

74. Správny súd priznal žalobcovi právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči žalovanému, keďže mal vo veci plný úspech [§ 167 SSP].

75. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Správneho súdu v Košiciach pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia tohto rozsudku. Zmeškanie uvedenej lehoty nemožno odpustiť (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 1 a 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správnemu 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)(§ 445 ods. 1 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 správnemu 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 správnym 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) nesprávnym 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 rozhodnutím o kasačnej sťažnosti, alebo
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

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 správnym súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

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.

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

b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/,
c) je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 SSP).