

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-1S/96/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200625  
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 10. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Jana Ondrejková  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1019200625.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Jany Ondrejkovej a členiek senátu JUDr. Michaely Machovej, Ph.D. (spravodajkyňa) a Mgr. Miroslavy Fodor, v právnej veci žalobcu: Marko GAS s.r.o., so sídlom Pasienková 7, 821 06 Bratislava, IČO: 35 840 323, zastúpeného: Michal Mrva - advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Trenčianska 38, 821 09 Bratislava, IČO: 50 145 860, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100741266/2019 zo dňa 27.03.2019, takto

### rozhodol:

I. Správny súd v Bratislave rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100741266/2019 zo dňa 27.03.2019 **z r u š u j e a v e c v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

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

### o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania a dôvody napadnutého rozhodnutia

1. U žalobcu bola vykonaná daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2016. Na základe výsledkov daňovej kontroly bolo v nadväzujúcom vyrubovacom konaní vydané rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 102402262/2018/9104404 zo dňa 29.11.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 536/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v relevantnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 111 444,05 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016 tak, že daň vyrubenú podaným daňovým priznaním vo výške 10 322,57 Eur zvýšil na daň zistenú správcem dane vo výške 121 766,62 Eur. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že žalobca nemá nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v relevantnom znení (ďalej len „zákon o DPH“), keďže bolo preukázané, že služby neboli v zmysle predmetných prijatých faktúr dodané; k dodaniu služieb za riadenie a organizáciu práce na stavbách, presun hmôt a skládkovanie hmôt a prípravu súťažných podkladov od spoločnosti Imperialis s.r.o. v zmysle zákona o DPH nedošlo. Správca dane zdôraznil, že na preukázanie reálnosti deklarovaného zdaniateľného plnenia nestačí predložiť formálne správne vystavené faktúry, ale je potrebné, aby boli splnené všetky podmienky na odpočítanie dane ustanovené v zákone o DPH.

2. Na podklade žalobcom podaného odvolania rozhodoval žalovaný v odvolacom konaní a vydal rozhodnutie č. 100741266/2019 zo dňa 27.03.2019, právoplatné dňa 04.04.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ a spolu s prvostupňovým rozhodnutím aj ako „napadnuté rozhodnutia“), ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

3. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval k predmetnému dodaniu služieb (rekonštrukcia plynovodov, riadenie a organizácia prác na stavbe, skládkovanie a presun hmôt na diele, príprava súťažných podkladov) dodávateľom Imperialis s.r.o. (v dodávateľskom reťazci MARKO GAS – IMPERIALIS – RILAX – Esola stav – TIMOTHY, SPORT TRADE, WOOD & FOOD) závery, že diela boli v novembri 2016 už hotové, konateľ spoločnosti Imperialis s.r.o. A. B. C. nemá príslušnú kvalifikáciu a odbornú spôsobilosť na vykonávanie daných prác, spoločnosť nemá zamestnancov, obchodné aktivity sa javia ako stratové, faktúra za prípravu staveniska sa javí ako účelová a fiktívna, nie je zrejmé, ako mohol byť JUDr. Henrich Koprda na všetkých stavbách na 6 miestach súčasne v novembri 2016, keď spoločnosť nemá ani motorové vozidlá ani zamestnancov. Ďalšie závery z dokazovania boli ohľadom subdodávateľov, že spoločnosť RILAX s.r.o. neuhradila faktúry za dodané služby spoločnosti Esola-stav s.r.o. v celkovej sume - iba čiastočne, spoločnosti WOOD & FOOD a SPORT TRADE nemali takmer žiadnych zamestnancov, t. j. nemohli vykonať dohodnutú činnosť, na riadenie a koordinovanie stavebných prác na stavenisku a na stavbe je potrebné oprávnenie fyzickej osoby na výkon takejto činnosti podľa osobitných predpisov, pričom v žiadnej z predmetných spoločností nie je osoba disponujúca zákonom stanoveným oprávnením, na základe čoho sa preverované faktúry javia ako fiktívne s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu. Žalobca nevedel predložiť žiadnu špecifikáciu činností, ktoré sú uvedené v súpise vykonaných prác, čím potvrdil, že služby mu neboli spoločnosťou imperialis s.r.o. dodané. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane nadobudol dôvodné pochybnosti o dokladoch predložených k výkonu daňovej kontroly, pričom sa nepotvrdilo dodanie deklarovaných služieb spoločnosťou imperialis s.r.o., aj keď konateľ tohto dodávateľa dodanie žalobcovi formálne potvrdil. Podľa žalovaného je veľmi neobvyklé, ak si podnikateľ objednal služby, za ktoré zaplatil takmer 670 000 Eur a ani sa nepresvedčil, či mu objednané služby boli skutočne dodané v takom množstve a v takej kvalite, ako si ich objednal. Všetky správcovi dane zistené skutočnosti svedčia o čisto umelom charaktere deklarovaných zdaniteľných obchodov a fakturácii bez ekonomického opodstatnenia, pretože neboli podložené a preukázané žiadnymi dôkazmi o reálnom dodaní.

4. Žalovaný uviedol, že splnenie formálnej stránky (existencia faktúr, zmlúv a účtovných dokladov) je síce jednou z podmienok uznania práva na odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Žalovaný mal za to, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí jednoznačne preukázal, že služby dodávateľom imperialis s.r.o. neboli žalobcovi poskytnuté tak, ako sú deklarované na preverovaných faktúrach (s. 27, ods. 1 napadnutého rozhodnutia). Tiež vysvetlil, že aby k odpočítaniu dane mohlo prísť, nestačí predložiť len faktúru a doklad o jej úhrade, pretože v prvom rade tovary musia byť dodané, a teda musí dôjsť ku vzniku daňovej povinnosti. V prípade, že je vystavená faktúra, ale dodanie tovaru alebo služby sa neuskutoční, daňová povinnosť síce dodávateľovi vznikne na základe § 69 ods. 5 zákona o DPH, ale právo na odpočítanie dane nevzniká. Uskutočnenie zdaniteľných obchodov, či oprávnenosť nároku na odpočítanie, musí preukázať kontrolovaný daňový subjekt, nie správca dane. Uplatnenie práva na odpočet dane možno odmietnuť, ak je preukázané, že subjekt sa tohto práva dovoľáva podvodom alebo zneužívaním (s. 29 ods. 4 napadnutého rozhodnutia).

5. Žalovaný tiež v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že žalobca v preverovanom prípade neprijal opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, a týmto svojím konaním zapríčinil, že ním deklarované zdaniteľné obchody viedli k jeho účasti na preukázanom daňovom podvode (s. 28, ods. 4 napadnutého rozhodnutia). Určenie takýchto opatrení závisí predovšetkým od okolností konkrétneho jednotlivého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach Mahagében kft a D. E. č. C-80/11 a C-142/11). Vychádzajúc zo všetkých zistených skutočností a získaných dôkazov žalovaný konštatoval, že deklarované obchody javia znaky daňového podvodu, pri ktorom (vychádzajúc z jeho definície) jeden z účastníkov reťazca dodávateľov neodviedol do štátneho rozpočtu vybranú daň (spoločnosť Esola-stav s.r.o.) a ďalší si ju odpočítal, a to za účelom získania neoprávneného zvýhodnenia (spoločnosť žalobcu), ktoré je v rozpore s účelom smernice o DPH, pretože uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným transakciám. Vzhľadom na vyššie popísané zistenia je zrejmé, že zdaniteľné obchody deklarované žalobcom boli spojené s podvodným konaním. Z vyjadrení a reakcií konateľa žalobcu je zrejmé, že o obchodoch so spoločnosťou IMPERIALIS s.r.o. mal len všeobecné vedomosti, čo ho však ako štatutárneho zástupcu spoločnosti nezabavuje zodpovednosti za takéto konanie. Z výsledkov vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že ním deklarované zdaniteľné obchody so spoločnosťou IMPERIALIS s.r.o. sú spojené s podvodným konaním. Konateľ žalobcu neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa jeho účasť na podvode vylúčila.

6. Žalovaný ďalej uviedol, že každá zdaniteľná osoba sa v zásade môže domáhať práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej alebo splatnej na vstupe za poskytnuté tovary alebo služby za protihodnotu, avšak toto právo je neuplatniteľné, pokiaľ sa preukáže zneužitie práva, pod ktorým sa chápe zákaz vytvárania a existencie zjavne umelých konštrukcií daňovým subjektom, ktoré sú zbavené hospodárskej reality a vytvorené iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu. Napriek tomu, že formálne došlo k naplneniu zákonných predpokladov pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, z obsahu obchodných transakcií vyplýva, že ich jediným účelom bolo získanie daňovej výhody vo forme uplatnenia odpočítania dane (s. 29 ods. 2 napadnutého rozhodnutia). Vo svetle zistených skutočností sa preverované faktúry od dodávateľa IMPERIALIS s.r.o. javia ako účelové a fiktívne. Na právny úkon alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

7. Záverom žalovaný zastal názor, že správca dane sa v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami, ktoré majú význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov a vo vydanom prvostupňovom rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel v danej veci k správne právnemu záveru.

## II. Správna žaloba

8. Žalobca sa žalobou zo dňa 03.05.2019, doručenou Krajskému súdu v Bratislave toho istého dňa, domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia napadnutého rozhodnutia spolu s prvostupňovým rozhodnutím, a tiež aby vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie. Dôvody na zrušenie napadnutých rozhodnutí videl v tom, že rozhodnutia správnych orgánov vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, ako aj v tom, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. c/, d/, e/, f/ a g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“).

9. Žalobca v prvom rade napádal vady vo výroku prvostupňového rozhodnutia, v ktorom je uvedené, že vyrubený rozdiel dane je platný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia na účet správcu dane, pričom tam malo byť správne uvedené splatný. Z uvedeného dôvodu považoval prvostupňové rozhodnutie za materiálne nevykonateľné z dôvodu chyby vo výroku. Nepochopiteľne ho žalovaný potvrdil druhostupňovým rozhodnutím napriek vytýkanej vade vo výroku.

10. Za ďalšie vytýkal žalovanému, že v napadnutom rozhodnutí sa nedostatočne vysporiadal s argumentami žalobcu obsiahnutými v odvolaní, ktoré neboli bezvýznamné, pričom na niektoré vôbec neodpovedal, preto považoval napadnuté rozhodnutie za arbitrárne a nedostatočne odôvodnené.

11. Zároveň s tým súvisí nedostatočné zistenie skutkového stavu správnymi orgánmi, ktorých závery nie sú podložené vykonanými dôkazmi, ohľadom čoho žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Cdo/171/2005 z 27.04.2006, ako aj sp. zn. 9Sžso/13/2016 z 31.05.2017. Žalobca tiež namietal, že je neakceptovateľné vydať prvostupňové rozhodnutie v rozsahu 97 normostrán.

12. Žalobca nesúhlasil so záverom správnych orgánov o tom, že obchodná spoločnosť Imperialis s.r.o. neposkytla žalobcovi služby fakturované v mesiaci november 2016 a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 2 zákona o DPH z dôvodu, že žalovanému sa nepodarilo spochybníť, že by spoločnosť Imperialis s.r.o. nedodala žalobcovi akékoľvek služby. Žalovaný paušálne odmietol uznať právo na odpočítanie dane žalobcovi za služby fakturované touto spoločnosťou, avšak z vykonaného dokazovania bolo úplne zrejmé, že spoločnosť Imperialis s.r.o. žalobcovi služby, ktoré boli v mesiaci november 2016 fakturované, poskytla; žalovaný nanajvýš spochybnil rozsah vykonania niektorých prác. Prvostupňový orgán tvrdil, že žiadne z týchto prác a služieb neboli žalobcovi spoločnosťou imperialis s.r.o. poskytnuté a žalovaný už netvrdil, že tieto

práce neboli poskytnuté, ale že neboli poskytnuté v mesiaci november 2016. Žalovaný teda spochybnil iba poskytnutie niektorých prác a služieb, nie však všetkých, preto je vylúčené, aby žalovaný spochybnil právo žalobcu uplatniť si odpočítanie DPH v celom rozsahu. Žalobca poukazoval na to, že konateľ spoločnosti Imperialis s.r.o. potvrdil vykonanie daných prác a to, či táto spoločnosť z predmetnej zákazky dosiahla zisk a v akej výške, nie je relevantné pre posúdenie nároku žalobcu na odpočítanie DPH; žalovaný pri vyhodnocovaní dôkazov pochybil, keď predmetný dôkaz nevyhodnotil racionálne a v logickej spojitosti s inými dôkazmi, porušil § 24 ods. 2, 3 a 4 a § 63 ods. 5 daňového poriadku. Ako nepodložené domnienky žalobca považoval závery správca dane o tom, že služby a práce na jednotlivých dielach neboli pre žalobcu dodané spoločnosťou IMPERIALIS s.r.o. Nie je zrejmé, aký význam pre rozhodnutie v tejto veci má mať neuvedenie spoločnosti Imperialis s.r.o. žalobcom v príslušných prílohách zmlúv uzavretých s objednávateľmi ani to, či je niečím podložený záver o nedostatku príslušnej kvalifikácie a odbornej spôsobilosti konateľa spoločnosti IMPERIALIS s.r.o. pána A. B. C. na vykonávanie daných prác (zabezpečiť objednávku na vytýčenie sietí, prípravu staveniska, koordinovať stavbyvedúcich atď.), resp. aká konkrétna kvalifikácia sa vyžaduje. Rovnako namietal závery žalovaného o tom, že spoločnosť Imperialis s.r.o. nezamestnávala žiadnych zamestnancov, keď z vykonaného dokazovania vyplynulo, že časť zákazky obstaral subdodávateľsky a časť pokryl prostredníctvom osobnej činnosti svojich oboch konateľov; obdobne nedostatok vlastníctva motorových vozidiel nie je problém, pretože konatelia spoločnosti Imperialis s.r.o. sú štatutármi aj v iných obchodných spoločnostiach. Neobstojí tvrdenie žalovaného, že služby pre spoločnosť Imperialis s.r.o. boli dodávateľmi poskytnuté iba formálne a nie reálne, keďže subdodávateľia (spoločnosť TIMOTHY, s.r.o., konateľ spoločnosti RILAX, s.r.o. p. C.) potvrdili, že služby na stavbách, ktoré realizoval žalobca mu poskytovala spoločnosť Imperialis s.r.o. alebo subdodávateľsky.

13. Žalobca namietal aj zistenia žalovaného ohľadom nepreukázania reálneho poskytnutia služieb jednotlivými subjektmi v rámci skúmaného reťazca (žalobca MARKO GAS s.r.o., IMPERIALIS s.r.o., Esola - stav, s.r.o., RILAX s.r.o.), pričom žalobca nemohol produkovať dôkazy za tretie osoby - za spoločnosť Imperialis s.r.o., preto mu v tomto smere nemožno vyčítať neunesenie dôkazného bremena. Žalovaný tiež nesprávne vykladal termín dodania služby ako uskutočnenie každej z činností, ku ktorým sa Imperialis s.r.o. zaviazal, pričom to je potrebné brať ako naplnenie predmetu zmluvy medzi týmito spoločnosťami ako celku, z čoho dovodzoval závery fyzickej nemožnosti konateľa spoločnosti Imperialis s.r.o. byť prítomný pri všetkých spoločne kontrahovaných dielach. Žalobca napadol aj to, že žalovaný sa nijakým spôsobom nevysporiadal so skutočnosťou, či spoločnosť Imperialis s.r.o. odvieďa alebo neodvieďa DPH uhradenú jej žalobcom, čo je významná skutočnosť s poukazom na zásadu daňovej neutrality, najmä ak žalovaný obviňuje žalobcu z podvodu. Žalobca nemal ako vedieť o tom, či na nižšom stupni reťazca došlo k pochybeniu alebo nie, či na niektorom stupni reťazca malo dôjsť k neodvedeniu DPH, a žalovaný ho úkoloval neprímeranými povinnosťami, na ktorých zisťovanie ani nie je podľa platnej a účinnej právnej úpravy oprávnený. Žalobca dôrazne odmietol, že by bol vedome súčasťou akéhokoľvek podvodného konania, z ktorého ho žalovaný v napadnutom rozhodnutí obviňuje.

### III. Vyjadrenia žalovaného a žalobcu, ďalší priebeh súdneho konania

14. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 18.06.2019 zotrval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a navrhol žalobu zamietnuť. Zároveň zopakoval veľkú časť svojho odôvodnenia napadnutého rozhodnutia. K chybe vo výroku prvostupňového rozhodnutia uviedol, že ide o doplnenie jedného písmenka do výroku, pričom nebol oprávnený takto meniť rozhodnutie, a dal do pozornosti judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej sa rozhodnutie nezrušuje iba z dôvodu formálneho zopakovania administratívneho konania, ktoré nemôže pre žalobcu dosiahnuť priaznivejšie rozhodnutie vo veci. K viacerým rozsudkom (sp. zn. 8Sžo/1/2013, 14S/12/2017, 4Cdo/171/2005 atď.), na ktoré sa odvolával žalobca, uviedol, že nemajú žiadny súvis s prejednávanou vecou. V prípade rozsudku sp. zn. 8Sžf/9/2012 dodal, že napadnuté rozhodnutie je s týmto plne v súlade, pretože aj v prejednanom prípade osoba uvedená ako dodávateľ na dokladoch reálne nedodala deklarovany tovar alebo službu žalobcovi. Žalovaný podotkol, že preverované obchodné transakcie sa uskutočňovali medzi personálne prepojenými subjektmi, a preto sa dalo očakávať, že si obchodné transakcie vzájomne potvrdia. Žalovaný zastal názor, že správca dane sa v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami, ktoré majú význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov a vo vydanom rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel v danej veci k správne právnemu záveru. Skutočným

obsahom preverovaných zdaniteľných obchodov bolo iba profitovať na odpočítaní dane z pridanej hodnoty s cieľom získať daňovú výhodu, čo je v rozpore s platnou legislatívou, a preto prvostupňové rozhodnutie ako vecne správne potvrdil.

15. V replike zo dňa 05.07.2019 žalobca uviedol, že chyba vo výrokovvej časti rozhodnutia je zásadným pochybením, pre ktoré je nutné v rámci preskúmania rozhodnutia správnym súdom rozhodnutie zrušiť, pretože takáto vada sa nedá zhojiť. Všetky rozhodnutia slovenských súdov, na ktoré poukázal žalobca vo svojej žalobe, sú na daný prípad bez akýchkoľvek pochybností aplikovateľné. Ide o rozhodnutia, v ktorých sa sudy vysporiadavali s obdobnými otázkami, ako je napr. formálna správnosť výroku rozhodnutia, spôsob a rozsah odôvodnenia rozhodnutia a pod. Namietal, že od žalobcu nemožno očakávať unesenie dôkazného bremena za dodávateľa či subdodávateľa, pretože nemôže zodpovedať za ďalšie subjekty ani za nich produkovať dôkazy. Tvrdenie žalovaného o personálnej prepojenosti je účelové, nie je to zakázané ani priťažujúca okolnosť. Napokon uviedol, že žalovaný nemôže zhojiť nedostatky napadnutého rozhodnutia vo vyjadrení k žalobe.

16. Žalovaný nevyužil právo vyjadriť sa k replike žalobcu v súdom stanovenej lehote.

#### IV. Relevantná právna úprava

17. Podľa prechodného ustanovenia § 493e SSP v platnom znení, „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.“

18. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP, „Správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.“

19. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH (v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia 04.04.2019):

„(1) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

(2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.“

20. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH:

„(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.“

21. 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.“

22. Podľa § 63 ods. 12 daňového poriadku (v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia 04.04.2019), „Orgán, ktorý rozhodnutie vydal, opraví na podnet účastníka konania alebo z vlastného podnetu chyby v písaní, počítaní, chýbajúce formálne náležitosti a iné zrejme nesprávnosti v rozhodnutí a opovedomí o tom oznámením účastníka konania.“

#### V. Právne posúdenie veci správnym súdom

23. Na základe § 3 ods. 1, ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 1. júna 2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety dňa 7. júna 2023 náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie

senátu 2S Správneho súdu v Bratislave (ďalej len „súd“, príp. „správny súd“) a následne v súlade s rozvrhom práce na rok 2024 v znení dodatkov č. 1, č. 2, č. 3 a č. 4 účinného od 21.05.2024 náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie do senátu 8S správneho súdu.

24. Správny súd ako súd príslušný na konanie, po vyhodnotení, že správna žaloba je prípustná, bola podaná včas (§ 181 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP), zastúpenou advokátom (§ 49 ods. 1 SSP), obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 57, § 182 SSP), po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu, preskúmal v medziach žalobného návrhu a podstatných žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP v spojení s § 183 SSP) napadnuté rozhodnutie, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP) a zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 119 SSP), za splnenia procesných podmienok vec prejednal na pojednávaní dňa 17.10.2024 (§ 107 ods. 1 SSP), a po preskúmaní veci dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

25. Žalobca na pojednávaní uviedol, že v plnom rozsahu trvá na podanej žalobe. Dal do pozornosti, že výrok rozhodnutia musí byť materiálne vykonateľný a prvostupňové rozhodnutie obsahuje chybu vo výroku, preto ho nemožno považovať za materiálne vykonateľný. Napadnuté rozhodnutia považoval za nepreskúmateľné, jednak z dôvodu rozsahu, ako aj preto, že zistenia žalovaného považuje za nepreukázané a poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora č. C-610/2019 Vikingo. Celý postup žalovaného je v rozpore so zásadou neutrality a ak došlo k pochybeniu na nižšom stupni daňového reťazca, tieto skutočnosti nemožno prenášať na žalobcu, pretože tento nemá možnosť uniesť dôkazné bremeno za dodávateľa a subdodávateľov.

26. Predmetom konania pred správnym súdom bolo preveriť zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu, a to v medziach žalobných bodov, v rámci ktorých žalobca primárne napádal vadu vo výroku prvostupňového rozhodnutia spôsobujúcu materiálnu nevykonateľnosť rozhodnutia, nedostatočnosť a nesprávnosť zistení daňových orgánov o neposkytnutí služieb fakturovaných v predmetných faktúrach žalobcovi tak, ako deklaroval faktúrami, a teda nesplnení podmienok na priznanie odpočtu dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, odmietal svoju vedomú účasť na akomkoľvek daňovom podvode a s tým absentujúce vyhodnotenie ujdene dane v daňovom reťazci, ako aj zaťažovanie žalobcu neprímeraným dôkazným bremenom, aby predkladal dôkazy za svojich dodávateľov a subdodávateľov.

27. Správny súd k primárnej námietke žalobcu ohľadom vady vo výroku prvostupňového rozhodnutia, v ktorom bolo namiesto slova splatný uvedené platný, uvádza, že nejde o takú chybu vo výroku, ktorá by spôsobovala nejasnosť alebo nejednoznačnosť výsledku správneho konania, pričom sa ani netýka samotného určenia rozdielu dane, ale až otázky splatnosti tohto rozdielu dane, čo má vplyv nanajvýš na lehotu na zaplatenie, nie na samotné určenie rozdielu dane. V každom prípade z vyjadrenia a obsahu posledného odseku výroku prvostupňového rozhodnutia je jasné, že ide o lehotu na zaplatenie rozdielu dane, t. j. o splatnosť rozdielu dane, a uvedenie slova „platný“ zjavne predstavuje chybu v písaní, ktorú by mal a mohol správny orgán postupom podľa § 63 ods. 12 daňového poriadku opraviť. Nejde však o takú vadu konania, ktorá by spôsobovala absolútnu nejasnosť výroku prvostupňového rozhodnutia o lehote na zaplatenie, vôbec nie nezrozumiteľnosť celého výroku prvostupňového rozhodnutia, a preto takáto chyba v písaní sama osebe nespôsobuje nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. Súd z uvedených dôvodov túto námietku žalobcu vyhodnotil ako nedôvodnú.

28. Súd z obsahu napadnutého rozhodnutia zistil ohľadom záverov žalovaného, že na str. 19 a nasl. napadnutého rozhodnutia žalovaný konštatoval, že zo všetkých zistených skutočností a dôkazov deklarované obchody javia znaky daňového podvodu, pri ktorom jeden z účastníkov reťazca dodávateľov neodviedol do štátneho rozpočtu vybranú daň (v preverovanom prípade Esola-stav s.r.o.) a ďalší si ju odpočítal, a to za účelom získania neoprávneného zvýhodnenia (nadmerné odpočty, ktorých vrátenie požaduje žalobca), čo je v rozpore s účelom smernice o DPH, pretože uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným transakciám. Na str. 27 a iných napadnutého rozhodnutia žalovaný v nadväznosti na skôr zmienené podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH konštatoval, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí jednoznačne preukázal, že služby dodávateľom imperialis s.r.o. neboli žalobcovi poskytnuté tak, ako sú deklarované na preverovaných faktúrach. Na str. 29 napadnutého rozhodnutia žalovaný súčasne v kontexte na preukazovanie zneužitia práva uviedol, že napriek tomu, že formálne došlo k naplneniu

zákonných predpokladov pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, z obsahu obchodných transakcií vyplýva, že jediným účelom bolo získanie daňovej výhody vo forme uplatnenia odpočítania dane.

29. Správny súd v nadväznosti na závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí prisvedčil nesúhlasným žalobným námietkam ohľadom záverov žalovaného o tom, že spoločnosť IMEPRIALIS s.r.o. nedodala žalobcovi služby fakturované v mesiaci november 2016, a teda žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 2 zákona o DPH, a zároveň o tom, že žalobca bol vedome súčasťou podvodného konania v skúmanom reťazci, pričom sa ani riadne nevysporiadali so skutočnosťou, či a na ktorom stupni podvodného reťazca ušla daň, ani s vedomosťou žalobcu o účasti na daňovom podvode. Podľa správneho súdu je zrejmé, že žalovaný v podstate skonštatoval viacero podozrivých okolností v dodávateľskom reťazci, ale vyvodil z nich jednak záver, že dodávateľ žalobcovi nedodal služby tak, ako boli deklarované v preverovaných faktúrach (poukazujúc predovšetkým na nereálnosť poskytnutia služieb deklarovaným dodávateľom, z dôvodov nedostatku zamestnancov, automobilov, časovej náročnosti a nemožnosti poskytnutia daných služieb samotným konateľom, personálneho prepojenia spoločností v daňovom reťazci a pod.), ergo nesplnil podmienky na priznanie nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, zároveň však z týchto obchodných transakcií dovodzoval konštrukciu zneužívajúcu právo (pretože podľa neho napriek tomu, že formálne došlo k naplneniu zákoných predpokladov pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, ich jediným účelom bolo získanie daňovej výhody vo forme uplatnenia odpočítania dane), navyše ešte vyčítal žalobcovi, že neprijal opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode a poukazoval na to, že svojím konaním žalobca zapríčinil, že ním deklarované zdaniteľné obchody viedli k jeho účasti na preukázanom daňovom podvode. Uvedené závery podľa správneho súdu nemôžu popri sebe obstáť, navyše bez jasného označenia, či teda boli hmotnoprávne podmienky splnené a išlo o zneužitie práva, či a v čom boli transakcie umelé (bez ekonomického dôvodu), alebo hmotnoprávne podmienky splnené neboli, alebo išlo o vedomú účasť žalobcu na podvode s tým, že je identifikované, kde v reťazci ušla daň a je preukázaná jeho vedomosť.

30. Je nesporné, že právny dôvod nepriznania odpočtu musí byť vymedzený jednoznačne, keďže v nadväzujúcom súdnom prieskume musí správny súd verifikovať napr. to, či pri tom-ktorom dôvode boli dodržané, napr. súvisiace zákonné štandardy ich preukázania, ktoré sú rôzne, resp. či skutkové zistenia orgánov verejnej správy dostatočne preukazujú ten-ktorý dôvod pre nepriznanie práva na odpočet (z rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ďalej len „NSS SR“ sp. zn. 10Sžfk/54/2021 z 15.11.2022). Správny súd nespochybnuje, že finančné orgány vykonali rozsiahle dokazovanie a dospeli aj k podozrivým zisteniam. Tieto zistené skutočnosti je však potrebné jasne a zrozumiteľne právne kvalifikovať tak, aby určitý konkrétny dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane bolo možné považovať za dostatočne podložený dôkazmi (z rozsudku NSS SR sp. zn. 10Sžfk/28/2020 z 27.06.2022).

31. Čo sa týka konkrétnych jednotlivých ďalších žalobných námietok odôvodňujúcich zrušenie napadnutého rozhodnutia, súd sa týmito osobitne nezaoberal z dôvodu, že pre nezrozumiteľnosť dôvodov, na základe čoho vlastne nebolo priznané právo na odpočet DPH žalobcovi (nesplnenie hmotnoprávných podmienok alebo účasť na daňovom podvode alebo zneužitie práva), nevyhodnotil ako efektívne riešiť v danej situácii konštrukcie všetkých troch hypotetických alternatív pre nepriznanie práva na odpočet DPH a ich nedostatky v zmysle žalobných námietok. Okrem toho žalobca sa do žalovaným nastolenej máteže pridal a brojil naraz proti viacerým konštrukciám odôvodňujúcim nepriznanie daného nároku. Je v prvom rade na žalovanom, aby po zhodnotení všetkých záverov z dokazovania vyargumentoval ten ktorý dôvod nepriznania práva na odpočet dane bez toho, aby zmiešal dokopy všetky možnosti, aj tie vylučujúce sa. Nakoľko súd vyhodnotil ako primárny nedostatok napadnutého rozhodnutia jeho nepreskúmateľnosť (nedostatočnú odôvodnenosť, nezrozumiteľnosť) čo do dôvodov nepriznania práva na odpočet dane na DPH, tento dôvod tzv. konzumuje alebo vylučuje ostatné žalobcom namietané dôvody zrušenia napadnutého rozhodnutia; žalovaný bude povinný dospieť k novým právnym záverom a tieto prirodzene adekvátne zdôvodniť.

32. V zmysle uvedeného je napadnuté rozhodnutie žalovaného ako celok pre jeho protichodné a nejasné odôvodnené závery, čo bolo vlastne dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet dane, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť (mutatis mutandis je aplikovateľný rozsudok NSS SR sp. zn. 10Sžfk/28/2020), a preto ho správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

33. Žalovaný bude mať za úlohu v ďalšom konaní posúdiť predmetnú vec v kontexte uvedeného, a teda nanovo právne kvalifikovať svoje závery, podľa potreby doplniť dokazovanie a vo veci opätovne rozhodnúť. Ak žalovaný opäť neprizná právo na odpočítanie dane, z rozhodnutia musí byť zrejmé, z akých dôvodov je spochybnené dodanie služieb (pričom nestačia pochybnosti o iných článkoch reťazca), alebo či ide o konštrukciu zneužívajúcu právo (a v čom zneužitie spočíva), alebo či ide o účasť na daňovom podvode (vrátane identifikácie, kde ušla daň a preukázania, že žalobca vedel alebo musel vedieť o podvode). V novom konaní bude preto následne v odôvodnení rozhodnutia potrebné jednoznačne uviesť, čo bolo právnym základom pre nepriznanie práva na odpočet DPH (nesplnenie hmotnoprávných podmienok, daňový podvod alebo zneužitie práva) a tieto názory žalovaného podporiť závermi z vykonaného dokazovania. Zároveň je potrebné, aby tieto závery boli súladné s pravidlami vyplývajúcimi z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

34. Pre ďalšie rozhodovanie žalovaného správny súd cituje z rozsudku NSS SR sp. zn. 10Sžfk/54/2021 časť o judikatórnych posunoch pri vyhodnocovaní a odôvodňovaní jednotlivých dôvodov nepriznania práva na odpočet DPH:

„85. Pre úplnosť kasačný súd dopĺňa, že v súvislosti s plnením hmotnoprávných podmienok došlo v ostatnom období k judikatórnemu posunu. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ a nadväzujúcej rozhodovacej praxe kasačného súdu nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že tovar dodal ním deklarovaný dodávateľ. Kasačný súd týmto dáva do pozornosti, že Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci C-610/19 Vikingo uvádza, že hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Podľa Súdneho dvora EÚ skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie dane. Z rozhodnutia teda nevyplýva, že hmotnoprávnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar alebo služby musia byť dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a uvedenému dodávateľovi vznikla aj daňová povinnosť. Aktuálna rozhodovacia prax kasačného súdu pritom už štandardne reflektuje na citované rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo - napr. sp. zn. 5Sžfk/66/2020 zo dňa 28. júla 2022, sp. zn. 5Sžfk/73/2020 zo dňa 25. augusta 2022, sp. zn. 10Sžfk/28/2020 zo dňa 27. júna 2022.

86. Najvyšší správny súd konštatuje, že podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ sa Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie (Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie).

87. Zároveň kasačný súd uvádza, že judikatúrny posun nastal aj rozhodnutím sp. zn. 3Sžfk 15/2020 z 30. júna 2022, uverejneného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, a ktorý jasne stanovuje, že „v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom“. V tejto súvislosti kasačný súd uzatvára, že princíp predvídateľnosti súdneho rozhodovania je potrebné pomerovať a aplikovať v súlade s princípom zákonnosti rozhodovania, pričom je potrebné zohľadniť aj aktuálny vývoj judikatúry. Opačný prístup by totiž mohol znamenať odopretie výkonu spravodlivosti.“

35. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP a v zmysle zásady úspechu v konaní úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu. O výške tejto náhrady bude rozhodnuté podľa § 175 ods. 2 SSP samostatným uznesením po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí.

36. Tento rozsudok prijal senát Správneho súdu v Bratislave pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia na Správny súd v Bratislave (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 145 ods. 2 písm. a/ SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 SSP).

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania a osoba zúčastnená na konaní podľa § 41 ods. 2 SSP, ak bolo rozhodnuté v ich neprospech (§ 442 ods. 1 SSP). Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom v zmysle § 449 ods. 1 SSP. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, alebo b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP, alebo c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.