

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-2S/52/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1021200379
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Jana Ondrejková
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1021200379.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Jany Ondrejkovej a členov senátu JUDr. Michaely Machovej, Ph.D. a Mgr. Miroslavy Fodor (sudkyňa spravodajkyňa), v právnej veci žalobcu: DÚHA, a.s., so sídlom Pribinova 4195/25, Bratislava, IČO: 31 690 360, zastúpeného: Mgr. Martin Berec, advokát s.r.o., so sídlom Landererova 7866/12, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100085056/2021 zo dňa 19. januára 2021, takto

rozhodol:

- I. Správny súd v Bratislave z r u š u j e rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100085056/2021 zo dňa 19. januára 2021 a rozhodnutie Úradu pre vybrané hospodárske subjekty č. 101193549/2020 zo dňa 17. júla 2020 a vec v r a c i a orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.
- II. Súd p r i z n á v a žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (v súčasnosti Úrad pre vybrané hospodárske subjekty; ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia máj 2014, august 2014 a september 2014, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 102770009/2019 zo dňa 02. decembra 2019 (ďalej len „protokol z daňovej kontroly“). Protokol z daňovej kontroly a výzva na vyjadrenie sa k nemu boli dňa 05. decembra 2019 doručené žalobcovi, ktorý sa k zisteniam uvedeným v protokole vyjadril podaním doručeným správcovi dane dňa 20. januára 2020.

2. Správca dane rozhodnutím č. 101193549/2020 zo dňa 17. júla 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) 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 znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume XX XXX eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014, tým nepriznal nadmerný odpočet v sume X XXX,XX eur a vyrubil daň v sume XX XXX,XX eur.

3. Konštatoval, že žalobca si v zdaňovacom období august 2014 uplatnil odpočítanie dane v sume XX XXX,XX eur od tuzemského dodávateľa EkoAuris, s.r.o. z dodávateľskej faktúry č. 502014, dátum vzniku daňovej povinnosti 10. júla 2014, dátum splatnosti 17. júla 2014, základ dane XXX XXX eur, DPH v sadzbe 20 % XX XXX eur, cena celkom XXX XXX eur, pričom predmetom fakturácie bola odplata v zmysle zmluvy o poskytnutí poradenstva zo dňa 07. apríla 2011, vo výške určenej podľa dodatku č. 1 k predmetnej zmluve zo dňa 27. júna 2014. Uviedol, že žalobca k predmetnej faktúre predložil zmluvu

o poskytovaní poradenstva zo dňa 07. apríla 2011, uzatvorenú medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. ako poskytovateľom, ktorou sa spoločnosť EkoAuris, s.r.o. zaviazala poskytovať odborné poradenstvo v oblasti projektového manažmentu pred začatím realizácie projektu a v procese projektu v súvislosti s „Rekonštrukciou Detskej fakultnej nemocnice v Košiciach“, cena za poskytovanie poradenstva bola dohodnutá v celkovej výške XXX XXX eur (čl. 4 bod 1) s tým, že dňa 27. júna 2014 bol uzatvorený dodatok č. 1 k danej zmluve, ktorého predmetom bola zmena ceny za poskytnutie poradenstva na sumu XXX XXX eur bez DPH a zmena podmienok úhrady ceny (na základe faktúry so splatnosťou 90 dní, poskytovateľ má právo vystaviť faktúru až po ukončení platnosti účinnosti tejto zmluvy, platnosť a účinnosť zmluvy zaniká dňa 01. júla 2014) z dôvodu podstatného zníženia rozsahu poskytovaného poradenstva v zmysle zmluvy.

4. Uviedol, že žalobca ako dôkaz k uskutočneniu fakturovaných služieb predložil preberací protokol vykonanej práce zo dňa 20. decembra 2013, v ktorom potvrdil rozsah prevzatia „dohodnutých úkonov na predmet zákazky Rekonštrukcia, nadstavba, prístavba Detskej fakultnej nemocnice Košice“ spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. a súčasne potvrdil spoločnosti EkoAuris, s.r.o. nárok na odplatu v plnej výške podľa čl. 4 bod 1 zmluvy, t. j. XXX XXX eur, keďže potvrdil kompletnosť a úplnosť vykonanej činnosti a zároveň potvrdil, že v rámci poskytnutej služby sa nevyskytli žiadne odchýlky od dojednaných zmluvných podmienok. Upozornil, že až o pol roka neskôr bol medzi zmluvnými stranami vyhotovený dodatok č. 1 zo dňa 27. júna 2014, v ktorom došlo k zníženiu ceny služieb v dôsledku zníženia rozsahu poskytovaného poradenstva (ktoré už ale predtým bolo deklarované ako poskytnuté, prevzaté s nárokom na plnú dohodnutú odmenu). Uvedené podľa jeho názoru sponchyňuje uskutočnenie plnení, ktoré boli predmetom faktúry od dodávateľa EkoAuris, s.r.o., a preto dospel k záveru, že zo strany žalobcu a ani jeho preverovaním na strane dodávateľa EkoAuris, s.r.o. nebolo preukázané, že došlo k vecnému plneniu deklarovanému predmetnou faktúrou, a že sa uvedené zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako deklarovala predložená dodávateľská faktúra.

5. Konštatoval, že svedok A. B., bývalý konateľ spoločnosti EkoAuris, s.r.o., pri jeho vypočutí dňa 21. októbra 2019 uviedol, že táto spoločnosť vypracovala písomné akceptačné protokoly v zmysle čl. 5 bod 12 zmluvy k jednotlivým druhom služieb a prác súvisiacich s dohodnutým poradenstvom a dokumenty boli odovzdané ako súčasť zmluvnej dokumentácie žalobcu. Uviedol, že žalobca dané dokumenty nepredložil napriek tomu, že ho počas ústneho pojednávania dňa 26. septembra 2019 žiadal o predloženie všetkých dokladov vrátane dôkazov preukazujúcich poskytovanie odborného poradenstva spoločnosťou EkoAuris, s.r.o., pričom žalobca predložil len preberací protokol a výpis zo vstupnej kontrolnej karty na meno A. B. zahŕňajúcej obdobie od 30. decembra 2013 do 30. mája 2014. Zároveň vyhodnotil, že zo záverov svedeckej výpovede nie je preukázateľné, že skutočne došlo k uskutočneniu fakturovaných služieb zo strany spoločnosti EkoAuris, s.r.o. Podotkol, že svedok na otázku, aké konkrétne činnosti vykonával osobne v oblasti poradenstva pre žalobcu, len všeobecne odpovedal, že „konkrétne všetky činnosti vedúce k predloženiu ponuky a vypracovanie návrhu projektového harmonogramu prác a súvisiacich činností nevyhnutných k realizácii projektu“ a napriek opakovaným otázkam služby nekonkretizoval, a súčasne na konkrétnu otázku, aby „vymenoval členov tímu, s ktorými spolupracoval na projekte“, teda aby ich uviedol menovite, odpovedal len všeobecne - hlavný akcionár, členovia predstavenstva, členovia dozorných orgánov, vedúci členovia úseku prípravy a vedúci a členovia úseku rozpočtu. Analýzou časov vstupov a výstupov návštevnej karty A. B. zistil, že sa mal v sídle žalobcu zdržiavať v priebehu piatich mesiacov takmer denne, z čoho vyplýva predpoklad, že mená členov tímu mu mali byť známe. Zistil tiež, že odpoveď svedka ohľadom spôsobu úhrady preverovanej faktúry (prevodom z účtu) je v rozpore s predloženými dokladmi žalobcu, podľa ktorých žalobca neuhradil faktúru v plnej výške a spoločnosť EkoAuris, s.r.o. pohľadávku vo výške XXX XXX eur postúpila spoločnosti eMS Prešov, spol. s r.o.

6. Vzhľadom na skutočnosť, že žalobca dostatočne a hodnoverne nepreukázal prijatie služby fakturovanej spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. a ani jeho preverovaním sa nepreukázalo poskytovanie poradenstva pre žalobcu v súvislosti s „Rekonštrukciou Detskej fakultnej nemocnice v Košiciach“, mal za to, že nebolo preukázané, že dodávateľovi EkoAuris, s.r.o. vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), v čoho dôsledku nevzniklo ani žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH a platenie dane uvedenej na predmetnej faktúre vyplýva daňovému subjektu EkoAuris, s.r.o. z ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH. Preto žalobcovi neuznal odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014 v celkovej sume XX XXX eur.

7. Uviedol, že splnomocnený zástupca žalobcu k vyjadreniu k protokolu predložil okrem iného vyjadrenie A. B. k výsluchu svedka zo dňa 21. januára 2020, v ktorom svedok uvádza nepravdivé informácie o odmietnutí prijatia dôkazných materiálov. Tvrdil, že neodmietol prijatie dôkazných materiálov a konštatoval, že na ústnom pojednávaní svedok žiadne dokumenty nepredložil, a ak by ich chcel predložiť, mohol tak spraviť kedykoľvek, avšak záujem o predloženie doplňujúcich dokumentov neprejavil. Zároveň poukázal na skutočnosť uvedenú v liste svedka a to, že podľa neho vstupná karta do budovy sídla spoločnosti je dostatočný dôkazný materiál o jeho pôsobení na predmetnom projekte. Mal za to, že vstupná karta do budovy, životopis a referencie svedka nepreukazujú dodanie fakturovaných služieb.

8. Konštatoval, že k vyjadreniu k protokolu bol ako dôkaz predložený aj zápis o odovzdaní a prebratí stavby DFN Košice, zoznam faktúr za jednotlivé dodané plnenia zákazky DFN, kópie predmetných faktúr, kópiu ponuky na predmet zákazky - obstarávania „Rekonštrukcia, nadstavba a prístavba Detskej fakultnej nemocnice Košice“ a žiadosť o účasť na predmet zákazky - obstarávania - „Rekonštrukcia, nadstavba a prístavba Detskej fakultnej nemocnice Košice vrátane technológií“. V predložených dokladoch nenašiel žiadny relevantný doklad preukazujúci poskytnutie fakturovaných služieb spoločnosťou EkoAuris, s.r.o., pričom išlo o množstvo osvedčení, potvrdení, certifikátov, čestné vyhlásenia, referenčné listy a iné doklady, ktoré vypracovali právnické a fyzické osoby, ktoré spolupracovali na žiadosti o účasť na predmete zákazky – obstarávania ako aj na ponuke na predmet zákazky - obstarávania, ale žiadny z nich nebol vyhotovený spoločnosťou EkoAuris, s.r.o., ani nie je zrejmé, že by na niektorých z predložených dokladov táto spoločnosť participovala. K požiadavke žalobcu na opätovné vypočutie A. B. uviedol, že na základe doteraz zistených skutočností opätovné vypočutie svedka nebolo potrebné vykonať.

9. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodnutím č. 100085056/2021 zo dňa 19. januára 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) rozhodol tak, že podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Dospel k záveru, že správca dane vykonaným dokazovaním dostatočne zistil skutkový stav veci, získané dôkazy vyhodnotil vo vzájomných súvislostiach, jeho závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku prvostupňového rozhodnutia, a preto považoval posúdenie veci správcom dane za správne a plne sa s ním stotožnil. Mal za to, že v danom prípade žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď sám dostatočne hodnoverne nepreukázal a vykonaným šetrením správcu dane sa nepotvrdilo, že reálne došlo k dodaniu fakturovaných plnení od deklarovaného dodávateľa pre žalobcu tak, ako to deklarovali predložené doklady. Na základe uvedeného správca dane podľa jeho mienky v súlade so skutkovým stavom zisteným pri výkone daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní vyhodnotil, že nebolo preukázané, že žalobca splnil podmienky v zmysle § 49 zákona o DPH pre odpočítanie dane z preverovanej dodávateľskej faktúry za dodanie služieb od deklarovaného dodávateľa. Uviedol, že správca dane svoje závery, ktoré vyplynuli zo zisteného skutkového stavu, podrobne uviedol v protokole a následne v prvostupňovom rozhodnutí, v priebehu výkonu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní postupoval v súlade s príslušnými legislatívnymi ustanoveniami tak, aby neboli porušené zákonné práva žalobcu, a vysporiadal sa so všetkými dôkazmi predloženými žalobcom v priebehu daňovej kontroly aj vo vyrubovacom konaní, ako aj s ním získanými dôkazmi v priebehu daňovej kontroly.

10. K tvrdeniu svedka A. B. v jeho liste zo dňa 21. februára 2020, že nemal vedomosť o prerokovaných veciach a nemohol vykonať prípravu na výsluch, upozornil, že v predvolaní zo dňa 20. septembra 2019, ktoré si svedok prevzal dňa 27. septembra 2019, bol uvedený predmet výsluchu, ako aj zdaňovacie obdobie, ktorého sa mal výsluch týkať a predvolanie bolo svedkom prevzaté v predstihu viac ako tri týždne pred konaním výsluchu. Ďalej uviedol, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 21. októbra 2019 bez výhrad podpísanej svedkom vyplýva, že svedok ani na výzvu správcu dane neuviedol, nepredložil ani neponúkal predloženie žiadnych konkrétnych dôkazov. Konštatoval, že svedok na otázku správcu dane, aké konkrétne činnosti vykonával osobne v oblasti poradenstva pre žalobcu odpovedal len všeobecne, a napriek tomu, že správca dane sa opakovane pýtal, svedok služby nekonkretizoval, pričom aj na konkrétnu otázku správcu dane, aby „vymenoval členov tímu, s ktorými spolupracoval na projekte“, teda aby členov tímu uviedol menovite, svedok odpovedal len všeobecne. Uviedol, že z analýzy časov vstupov a výstupov návštevnej karty A. B. vyplýva, že tento sa v sídle žalobcu mal zdržiavať v priebehu piatich mesiacov takmer denne, a teda mená členov tímu mu mali byť známe. Podotkol, že aj odpoveď svedka o spôsobe úhrady preverovanej faktúry je v rozpore s predloženými dokladmi žalobcu.

11. Poukázal na skutočnosť, že správca dane žiadal v priebehu daňovej kontroly predloženie dokladov, prípadne iných dôkazov preukazujúcich reálne dodanie fakturovaných služieb, avšak žalobca v priebehu daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní nepredložil hodnoverné a overiteľné dôkazy preukazujúce dodanie poradenských služieb spoločnosťou EkoAuris, s.r.o., ale predložil len preberací protokol vykonanej práce, výpis z vstupnej kontrolnej karty na meno A. B. a zmluvu s dodatkom, z ktorých nie je zrejmé, že by A. B., resp. spoločnosť EkoAuris, s.r.o. dodali vyfakturované služby, prípadne sa podieľali na vyhotovení predmetných dokumentov. K požiadavke žalobcu na vypočutie ďalších svedkov v odvolaní uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly dôkazy hodnoverné preukazujúce uskutočnenie poradenstva z faktúry od dodávateľa EkoAuris, s.r.o. nepredložil, výsluch svedkov nepožadoval a ani v odvolaní nezdôvodnil účel vypočutia svedkov, resp. ako by ich výpovede preukázali uskutočnenie preverovaných plnení. Upozornil, že žalobca ani v podanom odvolaní nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali zistený skutkový stav inak, ako bol správcom dane zistený v daňovej kontrole a vyhodnotený vo vyrubovacom konaní. Na základe uvedeného nezistil dôvody na zrušenie prvostupňového rozhodnutia.

II. Žaloba

12. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100085056/2021 zo dňa 19. januára 2021, ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane č. 101193549/2020 zo dňa 17. júla 2020, vrátenia veci na ďalšie konanie a priznania náhrady trov konania v úplnom rozsahu. Správnu žalobu odôvodnil tým, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné, skutkový stav bol zistený nedostatočne a zároveň je v rozpore s administratívnymi spismi.

13. Mal za to, že správcovi dane sa nepodarilo účinne spochybníť materiálnu stránku realizácie zdaniateľného obchodu, a preto sa dôkazné bremeno a dôkazná povinnosť nemohli presunúť na neho. Správne orgány podľa jeho názoru rozhodli vo veci formalisticky, svojvoľne bez toho, aby malo ich rozhodnutie základ v dostatočne zistenom skutkovom stave a v obsahu administratívneho spisu a bez toho, aby poskytli rozumné a na všetky skutkové okolnosti a dôkazy reflektujúce odôvodnenie svojho rozhodnutia. Namietal, že správca dane rozhodol na podklade len niektorých dôkazov a z nich vychádzajúcich skutkových zistení a iné dôkazy a skutkové zistenia opomenul, pričom nevysvetlil, prečo niektoré dôkazy nezobral za podklad svojho rozhodnutia a niektoré návrhy na dokazovanie nevykonával.

14. Vyjadril sa, že z výsluchu svedka A. B. vyšli najavo skutkové okolnosti, ktoré správca dane nevzal na zreteľ. Uviedol, že z výsluchu vyplynulo, že svedok ako jediný konateľ a spoločník spoločnosti EkoAuris, s.r.o. ho oslovil s návrhom spolupráce týkajúcej sa predmetného projektu v novembri resp. decembri roku 2010, spolupráca medzi nimi prebiehala od roku 2011 do roku 2014 na dennej báze a s osobným kontaktom, svedok poskytoval odborné poradenstvo v oblasti projektového manažmentu, konkrétne vykonával činnosti vedúce k predloženiu ponuky, vypracoval návrh projektového harmonogramu prác a súvisiacich činností nevyhnutných k realizácii predmetného projektu, pričom činnosti vykonával a poradenstvo poskytoval najmä na adrese C. XX D. E., a na projekte spolupracoval s jeho hlavným akcionárom, členmi predstavenstva a dozornej rady, a s vedúcimi úsekov prípravy a rozpočtu. Konštatoval, že svedok vysvetlil spôsob dohodnutia zmluvnej odplaty a vyjadril sa k zmene jej výšky v závislosti od zmeny rozsahu záväzku a ceny zákazky, pričom nebolo objektívne možné kvantifikovať výšku zisku z projektu pred ukončením prác ani určiť konkrétnu výšku odmeny pred finálnym vyúčtovaním prác. Podotkol, že podľa svedeckej výpovede k dohode o zmene zmluvných podmienok prišlo po vyhlásení druhej súťaže.

15. Upozornil, že svedok z dôvodu rozsiahlosti svojho vyjadrenia neuviedol správcovi dane všetky rozhodujúce skutočnosti, avšak ústne pojednávanie doplnil písomným podaním, s ktorým sa žalovaný a správca dane nevysporiadali a predložené vyjadrenie odmietli. Považoval tiež za logické, že svedok označil osoby, s ktorými spolupracoval ich funkčným zaradením v zamestnaní alebo orgánoch spoločnosti žalobcu a nie menami, keďže ich spolupráca prebiehala v rokoch 2011-2014 a počas tohto obdobia sa menili zamestnanci, ako aj členovia orgánov spoločnosti. Podotkol, že správca dane nežiadal počas výsluchu od svedka žiadne vysvetlenie ani zodpovedanie žiadnej doplňujúcej otázky a nikdy mu nepoložil otázku na uvedenie konkrétnych mien spolupracujúcich osôb svedkom. Uviedol, že obdobne postupoval správca dane aj v prípade otázky na činnosti, ktoré konkrétne vykonával svedok

v oblasti poradenstva, kedy napriek tomu, že mal predstavu o konkrétnejšej odpovedi, nepoložil žiadne doplňujúce otázky.

16. Uviedol, že z ďalších listinných dôkazov správca dane dovodil len to, že z nich nie je možné usúdiť participáciu spoločnosti EkoAuris, s.r.o. na predmetnej zákazke. Podľa jeho mienky z nich však predovšetkým vyplýva jeho záujem o zákazku rekonštrukcie nemocnice, zapojenie sa do procesu verejného obstarávania, ako aj úspešné obstaranie a následné realizovanie zákazky. Mal za to, že z listinných dôkazov, a to ponuky z roku 2012 a žiadosti o účasť na predmete zákazky z roku 2011, je možné dovodiť aj časové obdobie, v ktorom prebiehali obstarávania na rekonštrukciu detskej fakultnej nemocnice, keď v roku 2011 prebiehalo obstarávanie na rekonštrukciu, prístavbu a nadstavbu detskej fakultnej nemocnice vrátane technológií a v roku 2012 obstarávanie na rekonštrukciu, prístavbu a nadstavbu detskej fakultnej nemocnice (bez technológie). Na základe uvedeného možno podľa jeho názoru uzavrieť, že ústna dohoda zmluvných strán o zmene obsahu zmluvy o poskytovaní poradenstva bola uzatvorená v roku 2012 (podľa výpovede svedka išlo o obdobie druhej súťaže) s tým, že dané listinné dôkazy podporujú obsah výpovede svedka aj v tom smere, že pre projekt rekonštrukcie boli vyhlásené dve súťaže, pričom prvá súťaž sa týkala aj obstarania technológií a v rámci druhej súťaže technológie obstarávané už neboli.

17. Tvrdil, že zo skutkových okolností zistených vykonaným dokazovaním vyplýva, že sa so spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. ústne dohodli na zmene pôvodného obsahu zmluvy o poskytovaní poradenstva uzatvorenej v roku 2011 v rozsahu poskytovaného poradenstva a dohody o výške odmeny, a to v roku 2012 v súvislosti so zrušením skoršej súťaže a vypísaním novej súťaže, predmetom ktorej už nebolo obstarávanie technológií. Uviedol, že v decembri roku 2013 podpisoval predseda predstavenstva F. A. preberací protokol potvrdzujúci, že spoločnosť EkoAuris, s.r.o. vykonala všetky dohodnuté úkony na predmete zákazky rekonštrukcie, nadstavby a prístavby detskej fakultnej nemocnice v Košiciach, potvrdzoval kompletnosť a úplnosť vykonanej činnosti v súlade so zmluvou, za čo poskytovateľovi prináleží odplata podľa zmluvy. Zdôraznil, že v preberacom protokole potvrdzoval úplné a kompletne dodanie služieb spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. v rozsahu danom ústnou dohodou zmluvných strán, ktorou bol modifikovaný obsah pôvodnej zmluvy o poskytnutí poradenstva z roku 2011, pričom aj po zmene zmluvy sa zmluvné strany odvolávajú na pôvodnú zmluvu, čím majú na mysli zmluvu s modifikovaným obsahom. Vyjadril sa, že po tom, čo bolo možné kvantifikovať výšku zisku z projektu, uzatvorili v júni 2014 písomný dodatok ku zmluve o poskytnutí poradenstva, v ktorom potvrdili svoju pôvodnú ústnu dohodu na zmene obsahu zmluvy a konkrétne vyčíslili odmenu poskytovateľa skôr dohodnutým spôsobom.

18. Ďalej namietal, že správca dane sa vo svojom rozhodnutí žiadnym spôsobom nevysporiadal s obsahom výpovede svedka A. B. a neposúdil všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, keďže niektoré z dôkazov opomenul (výpoveď svedka a listinné dôkazy z procesu obstarávania a realizácie predmetu zákazky) a naopak niektoré dôkazy selektívne vybrané (zmluva, dodatok, preberací protokol) preferoval a izolovane od ostatných dôkazov posudzoval, a takto dospel k nesprávnym skutkovým záverom. Mal za to, že listinnými dôkazmi, najmä zmluvou o poskytnutí poradenstva, jej dodatkom, preberacím protokolom, výpisom zo vstupnej kontroly karty a výpoveďou svedka preukázal dodanie služby fakturovanej spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. Upozornil, že tvrdenie svedka A. B., že poradenstvo poskytoval osobne, a to obvykle v jeho sídle, korešponduje aj so vstupmi svedka do jeho sídla podľa výpisu zo vstupnej karty. Podotkol, že ku poskytovaniu poradenstva sa vyjadril prostredníctvom splnomocnenej zástupkyne a potvrdil, že A. B. vyhľadal príležitosť získať predmetnú zákazku pre objednávateľa, poskytoval mu poradenstvo v oblasti projektového manažmentu pred začatím projektu aj v priebehu jeho realizácie.

19. Správcovi dane tiež vytkol, že nereagoval na jeho návrh na vykonanie výsluchu jeho zamestnancov – členov tímu pripravujúcich daný projekt a neuviedol žiadne dôvody, pre ktoré daný výsluch nezrealizoval. Správca dane sa tiež podľa jeho názoru nedostatočne vysporiadal s jeho vyjadrením k výsluchu svedka a s návrhom na opätovný výsluch. Upozornil, že podľa svedka obsah zápisnice o ústnom pojednávaní nezachytáva celú jeho výpoveď, predovšetkým podstatné časti týkajúce sa vysvetlenia procesu verejného obstarávania a dokumentácie, ktorú bolo potrebné vypracovať, pričom správca dane sa v danej zápisnici nezmienil ani o návrhu svedka predložiť dôkazné materiály a odmietnutí tohto návrhu správcovi dane. V tejto súvislosti namietal, že žalovaný sa s jeho námietkou o nesúlade protokolácie s obsahom výpovede svedka žiadnym spôsobom nevysporiadal, hoci bol povinný vypočuť svedka aspoň na ním uvádzané nezrovnalosti. Poznamenal, že poradenskú činnosť v zásade nie je možné preukázať

iným spôsobom ako výsluchom svedkov, a preto bolo nevyhnutné, aby sa správca dane vysporiadal relevantným spôsobom s námietkami žalobcu týkajúcimi sa obsahu svedeckej výpovede A. B., ako aj s návrhom na dokazovanie výsluchom svedkov.

III.

Vyjadrenie žalovaného

20. Žalovaný sa k správnej žalobe písomne vyjadril v podaní zo dňa 07. mája 2021, v ktorom zotrval na napadnutom rozhodnutí a navrhol žalobu zamietnuť s tým, že žalobca bude znášať trovy konania zo svojho. Mal za to, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, keď dostatočne hodnoverne nepreukázal ani vykonaným šetrením správcu dane sa nepotvrdilo, že reálne došlo k dodaniu fakturovaných plnení od deklarovaného dodávateľa pre žalobcu tak, ako to deklarovali predložené doklady, na základe čoho správca dane v súlade so skutkovým stavom zisteným pri výkone daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní vyhodnotil, že nebolo preukázané, že žalobca splnil podmienky pre odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH, a preto žalobcovi neuznal právo na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie august 2014. Žalované rozhodnutia majú podľa jeho mienky základ v dostatočne zistenom skutkovom stave, ktorý je obsahom administratívneho spisu, a daňové orgány v nich poskytli rozumné a na všetky skutkové okolnosti a dôkazy reflektujúce odôvodnenie.

21. Podotkol, že žalobca nevyužil svoje právo, keď sa napriek včas zaslanému a prevzatému upovedomeniu o vypočutí svedka A. B. za žalobcu daného ústneho pojednávania nikto nezúčastnil a za účelové potom možno považovať namietanie výpovede svedka a následné požadovanie jeho opätovného vypočutia. Vyjadril sa, že správca dane aj on samotný sa podrobne zaoberali výpoveďou daného svedka aj jeho vysvetlením v liste zo dňa 21. februára 2020 predloženom žalobcom, avšak svedok fakturované plnenie nijako nepreukázal a ani zo strany spoločnosti EkoAuris, s.r.o. nebolo preukázané, na základe akých relevantných a overiteľných skutočných podkladov bola predmetná faktúra vyhotovená.

22. Konštatoval, že žalobca predložil preberací protokol vykonanej práce zo dňa 20. decembra 2013, v ktorom potvrdil rozsah prevzatia „dohodnutých úkonov na predmet zákazky Rekonštrukcia, nadstavba, prístavba Detskej fakultnej nemocnice Košice“ od spoločnosti EkoAuris, s.r.o., ako aj nárok danej spoločnosti na odplatu v plnej výške podľa čl. 4 bod 1 zmluvy o poskytovaní poradenstva zo dňa 27.06.2014, t. j. XXX XXX eur. Uviedol, že až o pol roka neskôr v rozpore s vyššie uvedeným bol medzi zmluvnými stranami vyhotovený dodatok č. 1 k zmluve, v ktorom došlo k zníženiu ceny služieb na sumu XXX XXX,XX eur bez DPH v dôsledku zníženia rozsahu poskytovaného poradenstva, ktoré už ale predtým bolo deklarované ako poskytnuté, prevzaté s nárokom na plnú dohodnutú odmenu. Mal za to, že uvedené skutočnosti tiež spochybňujú uskutočnenie fakturovaných plnení.

23. Vyjadril sa, že v žalobcom predložených dôkazoch je množstvo osvedčení, potvrdení, certifikátov, čestné vyhlásenia, referenčné listy a iné doklady, ktoré vypracovali právnické a fyzické osoby, ktoré spolupracovali na žiadosti o účasť na predmet zákazky – obstarávaní, ako aj na ponuky na predmet zákazky – obstarávaní, ale žiadny z nich nebol vyhotovený spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. ani nie zrejme žiadna súvislosť, že by na niektorých z predložených dokladov táto spoločnosť participovala. Podotkol, že žalobca okrem predloženej faktúry, zmluvy o poskytovaní poradenstva, dodatku č. 1 k zmluve o poskytovaní poradenstva, preberacieho protokolu vykonanej práce a výpisu z vstupnej kontrolnej karty na meno A. B. zahŕňajúceho obdobie od 30. decembra 2013 do 30. mája 2014, nepreukázal poskytnutie služby spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. žiadnym iným spôsobom.

IV.

Ďalšie vyjadrenia

24. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného písomne vyjadril v replike zo dňa 14. júna 2021, v ktorej zotrval na svojej žalobnej argumentácii. Uviedol, že správcovi dane, resp. žalovanému poskytoval v maximálnej možnej miere súčinnosť pri vedení daňovej kontroly, ako aj predkladaní vyjadrení a dôkazov v priebehu daňového konania. Upozornil, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí relevantným spôsobom nevyjadril ku skutočnosti, že kontrolórom správcu dane bola zo strany svedka A. B. ponúknutá možnosť skontrolovať ponuku verejného obstarávania prostredníctvom dožiadania na Úrad pre verejné obstarávanie, ktorá dostatočným spôsobom preukazuje skutočnosti, že ponuku do verejného

obstarávania žalobca predkladal v zastúpení spoločnosti EkoAuris, s.r.o. Zdôraznil, že správca dane väčšinu navrhovaných dôkazov odmietol vykonať, keďže pokladal skutkový stav za dostatočne zistený.

25. Žalovaný sa k replike žalobcu písomne nevyjadril.

26. Žalobca vo svojom ďalšom vyjadrení zo dňa 20. mája 2024 poukázal na skutočnosť, že od roku 2018 čelí systematickému tlaku zo strany štátnych orgánov z oblasti správy daní, bol podrobovaný dlhodobým daňovým kontrolám, počas ktorých boli zo strany zamestnancov správy daní porušené základné zásady daňového konania a výsledkom boli vždy rozhodnutia v jeho neprospech, v dôsledku ktorých bol nútený uhradiť sumu vo výške viac ako XXX XXX eur. Podotkol, že počas svojho viac ako 20 ročného podnikania vždy dodržiaval všetky povinnosti vyplývajúce z daňových predpisov a daňovým úradom poskytoval súčinnosť. Zároveň upozornil na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/54/2023 zo dňa 27. marca 2024 týkajúci sa rozhodnutí žalovaného a správcu dane, ktorými mu bol vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2015. Uviedol, že z predmetného rozsudku vyplýva viacero pochybení správcu dane, ktoré mali za následok nezákonnosť a predčasnosť vydaných rozhodnutí, a kasačný súd v ňom dospel k zisteniu, že dané rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia vo vzťahu k materiálnym a formálnym podmienkam práva na odpočítanie dane, ako aj z nesprávneho právneho posúdenia miery dôkazného bremena, a zároveň z nedostatočne zisteného skutkového stavu.

V.

Konanie na správnom súde

27. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 01. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave, na ktorý prešiel od 01. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. BA-2S/52/2021. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola predmetná vec dňa 06. júna 2023 v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená senátu 4S Správneho súdu v Bratislave a následne bola dňa 22. mája 2024 rovnakým spôsobom pridelená novovzniknutému senátu 8S Správneho súdu v Bratislave.

VI.

Verejné vyhlásenie rozsudku

28. Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“), ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane vrátane postupu, ktorý prechádzal ich vydaniu a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím je potrebné zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

29. Správny súd rozhodol o žalobe bez nariadenia pojednávania dňa 26. júna 2025, nakoľko boli splnené podmienky podľa § 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 SSP. Účastníci konania o nariadenie pojednávania vo veci nežiadali. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bolo dňa 12. mája 2025 oznámené na úradnej tabuli súdu a súčasne zadané na zverejnenie na webovom sídle Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky.

VII.

Relevantná právna úprava

30. Podľa § 493e SSP konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

31. Podľa § 2 ods. 1 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

32. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

33. V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu správneho orgánu, sa postupuje podľa ustanovení tretej časti SSP o správnych žalobách.

34. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

35. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

36. 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.

37. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov 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.

38. 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

39. Podľa § 24 ods. 2 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.

40. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

41. 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.

42. 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, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

43. 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.

VIII.

Právne posúdenie

44. Predmetom správneho súdneho prieskumu v prejednávanej veci bolo v medziach žalobných námietok preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 100085056/2021 zo dňa 19. januára 2021, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101193549/2020 zo dňa 17. júla 2020, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume XX XXX eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014, nepriznaný nadmerný odpočet v sume X XXX,XX eur a vyrubená daň v sume XX XXX,XX eur.

45. Žalobca v podanej správnej žalobe namietal, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné, skutkový stav bol zistený nedostatočne a zároveň je v rozpore s administratívnymi spismi. Žalovanému, resp. správci dane konkrétne vytkol, že sa mu nepodarilo účinne spochybníť materiálnu stránku realizácie zdaniteľného obchodu, a preto sa dôkazné bremeno a dôkazná povinnosť nemohli presunúť na neho. Správne orgány podľa jeho názoru rozhodli bez toho, aby malo ich rozhodnutie základ v dostatočne zistenom skutkovom stave a v obsahu administratívneho spisu a bez toho, aby poskytli rozumné a na všetky skutkové okolnosti a dôkazy reflektujúce odôvodnenie. Namietal, že správca dane rozhodol na podklade len niektorých dôkazov a z nich vychádzajúcich skutkových zistení a iné dôkazy a skutkové zistenia opomenul, pričom nevysvetlil, prečo niektoré dôkazy nezobral za podklad svojho rozhodnutia a niektoré návrhy na dokazovanie nevykonal. Tvrdil, že zo zistených skutkových okolností vyplýva, že sa so spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. ústne dohodli na zmene pôvodného obsahu zmluvy o poskytovaní poradenstva uzatvorenej v roku 2011, a to v roku 2012 v súvislosti so zrušením skoršej súťaže a vypísaním novej súťaže, predmetom ktorej už nebolo obstarávanie technológií. Zdôraznil, že v preberacom protokole potvrdzoval úplné a kompletne dodanie služieb spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. v rozsahu danom ústnou dohodou zmluvných strán. Správci dane tiež vytkol, že nereagoval na jeho návrh na vykonanie výsluchu jeho zamestnancov pripravujúcich daný projekt a neuviedol žiadne dôvody, pre ktoré daný výsluch nezrealizoval. Správca dane sa tiež podľa jeho názoru nedostatočne vysporiadal s jeho vyjadrením k výsluchu svedka A. B. a s návrhom na opätovný výsluch.

46. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou: 1) musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a 2) materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky: a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa), b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

47. Uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 prevzala aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítavať daň:

- a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),
- c) daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),
- d) zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

48. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EU vzťah medzi existenciou a správnosťou faktúry na jednej strane a právom na odpočítanie DPH na druhej strane nie je automatický v tom zmysle, že po prvé toto právo je v zásade spojené so skutočným dodaním predmetného tovaru alebo poskytnutím predmetných služieb a po druhé výkon práva na odpočítanie sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná výlučne z dôvodu, že je uvedená na faktúre (rozsudok zo dňa 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing, C-253/21, G.:G.:H.:XXXX:XXX, bod 40 a odkaz na uznesenie zo 04. júla 2013, Menidžerski biznes rešenja, C-572/11, neuvěřené, EU:C:2013:456, body 19 a 20). Cieľom článku 203 smernice 2006/112

je odstrániť riziko straty daňových príjmov, pričom tomuto riziku sa možno vyhnúť, ak daňové orgány majú k dispozícii informácie potrebné na zistenie, či sú splnené hmotnoprávne podmienky pre vznik práva na odpočet DPH, a to bez ohľadu na to, či bola DPH uvedená v dokumente s názvom „Faktúra“ alebo v inom dokumente, ako je zmluva uzatvorená medzi stranami (rozsudok zo dňa 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing, C-253/21, G.:G.:H.:XXXX:XXX, bod 41).

49. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok v tejto súvislosti preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

50. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky: (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci D. I. J., C-610/19 zo dňa 03. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci D. I. J., C-610/19 zo dňa 03. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C- 281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

51. Vo všeobecnosti platí, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade formálnych podmienok tomu tak bez ďalšieho nie je. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09. decembra 2021, bod 29).

52. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a v § 51 ods.1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužiteľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade pochybností preukazuje daňový subjekt.

53. Daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej

povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a Súdneho dvora EÚ.

54. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR, napr. v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, v zmysle ktorého má daňový subjekt v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/3/2021 zo dňa 03. augusta 2022).

55. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03. septembra 2019).

56. Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ako aj postupu predchádzajúceho ich vydaniu v medziach podanej správnej žaloby dospel správny súd k záveru, že tak napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci a z nedostatočne zisteného skutkového stavu.

57. Správny súd z obsahu napadnutých rozhodnutí zistil, že správca dane a následne aj žalovaný svoj záver, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 zákona o DPH z predmetnej dodávateľskej faktúry vyhotovenej deklaroványm dodávateľom EkoAuris, s.r.o., založili na tom, že žalovaný dostatočne a hodnoverne nepreukázal prijatie služieb fakturovaných spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. a ani preverovaním správcu dane sa nepreukázalo poskytovanie poradenstva žalobcovi v súvislosti s rekonštrukciou Detskej fakultnej nemocnice v Košiciach, a teda nebolo preukázané, že dodávateľovi EkoAuris, s.r.o. vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH.

58. Správny súd konštatuje, že žalovaný, resp. správca dane v predmetnej veci formulovali záver o nespĺnení materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane najmä na základe niekoľkých čiastkových nezrovnalostí vo výpovedi svedka A. B., bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti EkoAuris, s.r.o. (tvrdenie o vypracovaní písomných akceptačných protokolov, ktoré však žalobca nepredložil; nedostatočné konkretizovanie poskytovaných služieb a neuvedenie členov tímu ich menami, ale len ich funkciami/pracovným zaradením v spoločnosti žalobcu; odpoveď o spôsobe úhrady preverovanej faktúry v rozpore so žalobcom predloženým dokladmi), ako aj z dôvodu uzavretia písomného dodatku k zmluve o poskytovaní poradenstva medzi žalobcom a deklaroványm dodávateľom, ktorým došlo k zníženiu ceny za poskytnutie poradenstva a zmene podmienok úhrady ceny z dôvodu podstatného zníženia rozsahu poskytovaného poradenstva v zmysle zmluvy, a to až pol roka po vystavení preberacieho protokolu, v ktorom žalobca potvrdil kompletnosť a úplnosť vykonanej činnosti, ako aj nárok dodávateľa na odplatu v plnej výške podľa zmluvy.

59. Vychádzajúc z uvedeného je správny súd toho názoru, že dané skutočnosti, na základe ktorých správca dane a následne aj žalovaný dospeli k záveru o nepreukázaní dodania fakturovaných služieb žalobcovi zo strany deklarovaneho dodávateľa, nie sú natoľko závažné, aby boli spôsobilé spochybníť reálne dodanie fakturovaných služieb, a to predovšetkým za situácie, keď bývalý konateľ spoločnosti EkoAuris, s.r.o. A. B. pri svojej výpovedi potvrdil reálne dodanie fakturovaných služieb žalobcovi, a žalobca predložil okrem iného preberací protokol potvrdzujúci dodanie fakturovaných služieb žalobcovi

zo strany deklarovaného dodávateľa, ako aj výpis zo vstupnej kontrolnej karty preukazujúci takmer dennú prítomnosť A. B. v priestoroch žalobcu v rozhodnom období.

60. Za tohto stavu dospel správny súd k záveru, že správca dane ani žalovaný doposiaľ neformulovali také pochybnosti o splnení formálnych či materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane, ktoré by dostatočným a presvedčivým spôsobom spochybňovali splnenie materiálnych podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty na strane žalobcu. Napadnuté rozhodnutia sú tak predčasné a vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia vo vzťahu k materiálnym podmienkam práva na odpočítanie dane, ako aj z neprávneho právneho posúdenia miery dôkazného bremena, ktorým bol žalobca v danom konaní zaťažený, a rovnako závery žalovaného a správcu dane vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu.

61. Vzhľadom na uvedené správny súd dospel k záveru, že tak napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci a z nedostatočne zisteného skutkového stavu. Preto podľa § 191 ods. 1 písm. c), e) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec s poukazom na § 191 ods. 4 SSP vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

62. Úlohou správcu dane v ďalšom konaní bude opätovne vyhodnotiť žalobcom predložené, ako aj správcom dane zabezpečené dôkazy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, v prípade potreby dokazovanie doplniť, rešpektujúc pritom zásady prenosu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane vyplývajúce z relevantnej judikatúry, následne opätovne posúdiť naplnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetnej dodávateľskej faktúry v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) na strane žalobcu a vo veci znovu rozhodnúť s tým, že svoje nové rozhodnutie riadne odôvodní tak, aby bolo preskúmateľné. Právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v zmysle § 191 ods. 6 SSP v ďalšom konaní viazaný. Pokiaľ by žalovaný v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd by opätovne zrušil jeho rozhodnutie z tých istých dôvodov, môže mu správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť pokutu v súlade s citovaným zákonným ustanovením.

63. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 správneho súdneho poriadku, podľa ktorého úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá vyšší súdny úradník podľa § 175 ods. 2 správneho súdneho poriadku.

64. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

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

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak 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.