

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 4Sf/38/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200121
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 08. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Piroš
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:5022200121.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Petra Piroša a členiek senátu JUDr. Miroslavy Štefčekovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Mgr. Kataríny Haviarovej, v právnej veci žalobcu: THERMASTAV s.r.o., so sídlom: Aleja Slobody 1893/56, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 44 518 561, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Ladislav Janči, s.r.o., so sídlom: Dončova 1451/21, 034 01 Ružomberok, IČO: 36 862 304, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100667784/2018 zo dňa 5. apríla 2018, takto

rozhodol:

I. Súd žalobu **z a m i e t a**.

II. Žalobcovi ani žalovanému náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín ako správca dane (ďalej ako „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u daňového subjektu (ďalej ako „žalobca“) na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 21272545/2015 zo dňa 20.11.2015 (ďalej ako „Oznámenie“), daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2013. Daňová kontrola bola začatá v deň uvedený v Oznámení, dňa 21.12.2015. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2013 správca dane vyhotovil v zmysle § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej ako „Daňový poriadok“) Protokol č. 100002201/2017 zo dňa 02.01.2017 (ďalej ako „Protokol“), ktorého súčasťou bola aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Žalobcovi bol Protokol spolu s výzvou doručený dňa 05.01.2017, ktorým dňom bola ukončená daňová kontrola. Nasledujúci deň po doručení Protokolu sa začalo podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie. Dňa 25.01.2017 žalobca podal elektronicky písomné vyjadrenie k Protokolu a následne dňa 10.07.2017 podal návrh na doplnenie dokazovania. Dňa 26.10.2017 sa uskutočnilo ústne pojednávanie za účelom prerokovania pripomienok k zisteniam uvedeným v Protokole a z ústneho pojednávania bola spísaná zápisnica č. 102253323/2017. Daňový subjekt nepodal za kontrolované zdaňovacie obdobie dodatočné daňové priznanie.

Rozhodnutie správcu dane

2. Správca dane dňa 30.10.2017 vydal rozhodnutie č. 102270837/2017, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 6.544,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“). Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu,

ktorou bolo zistené, že žalobca si v zdaňovacom období jún 2013 uplatnil odpočítanie okrem iného aj z faktúr vystavených dodávateľom - spoločnosťou BOLF STOCK s. r. o. č. 2013010, 2013011, 2013012, 2013013, 2013014, 2013015, 2013015, 2013016, 2013017, 2013018, ktorými dodávateľ fakturoval žalobcovi stavebné práce na Bytovom dome A. (konkrétne A. 147, 157 a 158), celkovo v sume 39.264,00 Eur. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že na základe získaných dôkazov, predložených dokladov a výpovedí svedkov nebolo preukázané, že služby fakturované dodávateľom BOLF STOCK s. r. o. žalobcovi boli skutočne zrealizované spoločnosťou uvedenou na faktúrach. Uviedol, že samotná existencia dokladov, ktoré formálne spĺňajú náležitosti daňového výdavku a zaúčtovanie výdavkov v účtovníctve žalobcu, ako aj uvedenie preverovaných faktúr v evidenciách DPH nepreukazujú skutočnosť, že služby boli v skutočnosti aj zrealizované spoločnosťou, ktorá je uvedená na faktúrach. Spochybnil, že zo strany dodávateľa BOLF STOCK s. r. o. mohlo dôjsť k vecnému plneniu a na základe zistených dôkazov vyvodil záver, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo tak, ako bolo uvedené na faktúrach. Zdôraznil, že ak dodávateľ uvedený na faktúrach nedodal odberateľovi žiadnu službu, nemôže si odberateľ odpočítať daň uvedenú vo faktúre, ktorú voči nemu uplatnila iná osoba, ako tá, ktorá mu službu v skutočnosti dodala. Správca dane uviedol, že z vykonaného preverovania bolo zrejmé, že daňové doklady predložené žalobcom na preukázanie uskutočnenia prác deklarovanych uvedenými faktúrami od dodávateľa BOLF STOCK s.r.o. nespĺňali zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti oprávnenosti nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods.1, 2 a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“). Správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil skutočný obsah právneho úkonu, vyplývajúci z predložených faktúr a konštatoval, že daň uvedená na faktúrach dodávateľa BOLF STOCK s.r.o. sa stala splatnou len z titulu jej uvedenia na daňovom doklade, nie však z titulu skutočného obsahu právneho úkonu obsiahnutého v § 19 ods. 2 zákona o DPH.

Rozhodnutie žalovaného

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane bolo žalobcom podané odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej ako „Finančné riaditeľstvo SR“ alebo „žalovaný“) ako odvolací orgán rozhodnutím č. 100667784/2018 zo dňa 05.04.2018 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“), ktorým potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 6.544,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013. Finančné riaditeľstvo SR v napadnutom rozhodnutí okrem iného konštatovalo, že správca dane v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, vykonal rozsiahle dokazovanie a mal k dispozícii všetky podklady potrebné na vydanie zákonného rozhodnutia. Keďže žalobca ako daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 zákona o DPH, lebo nepreukázal, že dodané služby boli dodané platiteľom – osobou na faktúre uvedenou. Zdôraznilo, že správca dane nespochybnil, že práce neboli vykonané vôbec, ale nebolo preukázané, že služby vykonala osoba uvedená na predložených faktúrach. Konštatovalo, že správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či boli tovar alebo služba dodané, nie je povinný dokázať ich nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predmetnej faktúre, pokiaľ si uplatňuje odpočítanie DPH. Finančné riaditeľstvo SR v týchto súvislostiach zdôraznilo, že len formálne doloženie uskutočneného obchodného prípadu bez preukázania skutočného dodania tovaru alebo vykonania fakturovaných služieb je pre daňové účely nepostačujúce, pričom zásada objektívnej pravdy nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcu dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je vyhľadávacím konaním. Zároveň poukázalo na ustálenú judikatúru súdov, podľa ktorej je nepostačujúce, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, pričom osoba na nej uvedená, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar alebo službu odberateľovi. V zmysle uvedeného správca dane skúma uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym a daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na faktúrach, pokiaľ si uplatňuje odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Žalovaný uviedol, že z vykonaného dokazovania správcu dane počas výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vyplynulo, že predmetné služby nedodal dodávateľ uvedený na faktúrach, teda spoločnosť BOLF STOCK s.r.o., pričom hlavným dôkazom z ktorého vychádzal správca dane

pri neuznaní odpočtu dane z predmetných faktúr za stavebné práce bolo zistenie, že daňovým subjektom a jeho dodávateľom nebola predložená dokumentácia potvrdzujúca, že fakturované práce podľa jednotlivých faktúr boli vykonané osobou na nich uvedenou. Žalovaný sa zároveň zaoberal námietkami týkajúcimi sa ignorovania plnej moci konateľa BOLF STOCK s.r.o. správcom dane, realizácie platieb v hotovosti, nesprávneho vyhodnotenia výpovedí svedkov, nevykonania obhliadok nehnuteľností, nevypočutia zástupcu spoločnosti BYP, s.r.o., nedôsledného uplatnenia zásady zákonnosti daňového konania a hodnotenia získaných dôkazov podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku a trvania daňovej kontroly aj po vyhotovení Protokolu. K námietke žalobcu týkajúcej sa prekročenia zákonnej dĺžky daňovej kontroly žalovaný poukázal na to, že daňová kontrola na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 a kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január – december 2013 bola začatá dňa 21.12.2015 na základe Oznámenia a bola prerušená od 12.10.2016 z dôvodu podania Žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správcom dane, a to do dňa doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 1545000/2016. Po doručení odpovede dňa 14.11.2016 správca dane zaslal daňovému subjektu nasledujúci deň Oznámenie č. 104304292/2016 o pominutí dôvodov prerušenia daňovej kontroly a o pokračovaní vo výkone daňovej kontroly, ktorá bola následne ukončená dňom doručenia Protokolu, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 05.01.2017. V kontexte uvedeného žalovaný konštatoval/uzavrel, že z dôvodu prerušenia daňovej kontroly od 12.10.2016 do 14.11.2017 (pozn. súdu zrejme správne malo byť uvedené 14.11.2016), lehota výkonu daňovej kontroly neplynula, z čoho vyplýva, že správca dane neporušil ustanovenie § 46 ods. 10 Daňového poriadku a vykonal daňovú kontrolu v zákonnej lehote. Vzhľadom na uvedené sa žalovaný stotožnil s postupom správcu dane a jeho záverom o neuznaní oprávnenosti odpočítania dane v zmysle ustanovení zákona o DPH.

Správna žaloba

4. Žalobca sa včas podanou správnu žalobou domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia napadnutého rozhodnutia, ako aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie. Uviedol, že dôvody na zrušenie oboch vydaných rozhodnutí spočívajú v dôvodoch uvedených v § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej ako „SSP“).

5. Namietal, že obe rozhodnutia sú nepreskúmateľné, pričom daňový úrad nepochopiteľne hodnotil len obsah čestných prehlásení a k obsahu výpovedí svedkov, ktorí všetci úplne jednoznačne vypovedali o uskutočnení zdaniteľných plnení zo strany spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. pre spoločnosť THERMASTAV s.r.o., sa správca dane nevyjadril. Žalobca mal za to, že neexistujú žiadne rozpory vo výpovediach svedkov a jediný, kto bez opory v dôkazoch rozporuje skutkové tvrdenia svedkov, je žalovaný. Spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. bola vo vzťahu k obdobiu roka 2013 bezvadne registrovaná ako platiteľ DPH a neboli u nej poznateľné žiadne problémy. Všetky úkony realizované v danej veci B. C. ako splnomocneným zástupcom BOLF STOCK, s.r.o. je podľa práva potrebné hodnotiť ako úkony danej právnickej osoby, čo žalovaný ignoroval, hoci to urobiť nemal a nemohol, nakoľko plnou mocou disponoval. Samotný obsah tohto dôkazu žalovaný ani v namietanom rozhodnutí nespochybnil a výhrady k tomu, kto plnú moc predložil, sú zmätočné. Ak namietané rozhodnutie konštatuje, že nie je sporné, že stavebné práce vykonal B. C., potom de iure vedomý si obsahu plnej moci priznáva, že záver o vykonaní prác právnickou osobou, v mene ktorej konal, je nesporný. V rozhodnom období roka 2013 daná spoločnosť riadne fungovala a neexistovala žiadna indícia o tom, že by sa chcela zlúčiť s inou spoločnosťou, navyše to, že k zlúčeniu došlo po viac ako troch kalendárnych rokoch po realizácii posudzovaných obchodov, nemá žiadny dôkazný význam vo vzťahu k posúdeniu okolností, ktoré sa stali v roku 2013.

6. Pokiaľ ide o záver žalovaného, že v danej veci neboli predložené samostatné protokoly o odovzdaní prác namietal, že je na mieste poukázať na to, že protokoly o odovzdaní stavieb ich generálnym dodávateľom boli riadne odovzdané a z nich vyplývalo aj to, že dielo ako celok bolo zhotovené vrátane jeho časti, ktorou bol ako subdodávateľ poverený BOLF STOCK, s.r.o., pričom samotné vykonanie práce bolo zdokladované aj zápismi v stavebných denníkoch, ktoré sú úplne presné. To, že neboli spísané ďalšie – duplicitné preberacie protokoly, neznamenalo podľa žalobcu z pohľadu posudzovanej veci úplne nič. Poukázal pritom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf /45/2011 zo dňa 23.08.2012, v ktorom Najvyšší súd SR okrem iného vyslovil, že pokiaľ správca dane niektorý dôkaz nevezme do úvahy, musí túto skutočnosť vo svojom rozhodnutí náležite odôvodniť. Namietal, že hodnotenie zhromaždených výpovedí vypočutých svedkov – D. E., F. E., G. H., E. I. J., K. L., ktorí priamo a úplne jednoznačne

potvrdili, že robili pre BOLF STOCK, s.r.o. na zákazkách realizovaných pre THERMASTAV s.r.o., ako nedostatočné len preto, že tieto osoby nepredložili daňové doklady od spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o., je úplne nenáležité. Konštatoval, že žalovaný nevzal do úvahy úplne jednoznačné výpovede týchto svedkov, pričom to nijako neodôvodnil a nevysvetlil, prečo ich výpovede z obsahovej stránky nie sú relevantné, hoci vypovedajú zhodne a zhodne potvrdzujú, že stavebné práce vykonal BOLF STOCK, s.r.o., pre ktorú pracovali. Len preto, že menovaní uzatvorili ústne zmluvy o dielo so spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. a z obavy, že im nebude zaplatené, nevystavili príslušné daňové doklady pre BOLF STOCK, s.r.o., pričom jednotlivo potvrdili vykonanie časti tých stavebných prác, ktoré potom fakturoval BOLF STOCK, s.r.o. THERMASTAVU s.r.o. Podľa žalobcu si žalovaný nesplnil povinnosť dbať na to, aby skutočnosť nevyhnutne k účelu správy daní boli zistené čo najúplnejšie (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku).

7. Namietal tiež, že v danej veci nebol k veci vypočutý zástupca spoločnosti BYP, s.r.o. a od tejto spoločnosti neboli vyžiadané navrhované daňové doklady preukazujúce, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. vykonávala v sledovanom období aj stavebné práce pre iných odberateľov, a taktiež neboli získané navrhované dôkazy k spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o., ktoré by preukazovali, či sa voči nej vedie trestné alebo daňové konanie a ak áno, s akým výsledkom. Žalobca uviedol, že tieto skutočnosti boli rozhodne dôležité pre posúdenie danej veci a daňový úrad ich odmietol vykonať bez bližšieho zdôvodnenia, rovnako ako odmietol vypočuť k veci druhého konateľa žalobcu I. I.. Podľa žalobcu nebola dôsledne uplatnená zásada zákonnosti daňového konania a hodnotenie doteraz získaných dôkazov nebolo realizované v intenciách § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Namietal, že k zdaniteľnému plneniu reálne došlo, dané plnenie bolo realizované medzi dvoma subjektmi registrovanými k DPH, pričom poskytnutie tohto plnenia malo na oboch stranách obchodný význam a ekonomickú podstatu.

8. Žalobca ďalej poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej ako „Súdny dvor EÚ“) v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor EÚ vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie, alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

9. Namietal tiež, že v danej veci žalobca nepredložil len faktúru ako dôkaz o realizovaní zdaniteľných plnení, ale aj súbor na seba jednotlivo naväzujúcich dôkazov, ktoré preukazujú dodanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., čím si žalobca splnil svoje povinnosti preukázať reálne uskutočnenie obchodov a uniesť dôkazné bremeno týchto svojich tvrdení. Uskutočnenie zdaniteľných plnení bolo podľa neho navyše preukázané vystavenými daňovými dokladmi, ktorým nie je možné vytknúť žiadne pochybenie, ako aj dodanými stavebnými denníkmi. Poukázal pritom na výpovede konateľky BOLF STOCK, s.r.o. B. C., ktorá potvrdila, že spoločnosť vykonávala stavebné práce, ktoré zabezpečoval jej syn B. C., a tento svedok potvrdil, že všetky práce boli vykonané a riadne dodané a zaplatené. O zaplatení jednotlivých faktúr svedčia aj vystavené príjmové pokladničné doklady, ktoré sú legitímnym daňovým dokladom opätovne spĺňajúcim všetky náležitosti. Na každej z vystavených faktúr je uvedené, na základe ktorej zmluvy o dielo bola vystavená a rovnako tak je v nej uvedený rozsah stavebnej činnosti, ktorý sa fakturuje.

10. Žalobca tiež namietal, že daňová kontrola bola začatá už 21.12.2015, posledný z úkonov bol realizovaný 26.10.2017. Daňová kontrola trvala viac ako jeden kalendárny rok, pričom Protokol z daňovej kontroly bol doručený až dňa 04.01.2017. Poukázal na to, že prerušenie daňovej kontroly bolo účelové, dôvody prerušenia konania sa netýkali predmetu napádaného rozhodnutia a aj v čase prerušenia konania bolo možné vykonávať dôkazy, ktoré žalobca navrhoval už predtým, a ktoré boli vykonávané až po doručení Protokolu. Podľa žalobcu v rámci konania o podanom odvolaní neboli nadriadeným orgánom vady prvostupňového rozhodnutia odstránené a nebolo realizované ústne pojednávanie.

Vyjadrenie žalovaného

11. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 09.10.2018 poukázal na priebeh administratívneho konania a navrhol, aby správny súd žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol. Zotrvával na skutkových zisteniach a právnom posúdení veci tak, ako to uviedol v napadnutom rozhodnutí a poukázal na to, že žalobcom vytýkané skutočnosti v odvolaní a v žalobe sú takmer identické ako v jeho vyjadrení sa k Protokolu.

12. V súvislosti s poukazovaním na rozsudky Súdneho dvora EÚ č. C-354/03, C-355/03 a C-484/03 žalovaný uviedol, že správca dane vykonaným dokazovaním v daňovej kontrole preveroval okolnosti, za ktorých mal byť obchod realizovaný, t. j. okolnosti, ktoré by nasvedčovali tomu, že dodávateľ uvedený na faktúrach mohol, resp. nemohol fakturované dodávky skutočne dodať. Správca dane nemôže posudzovať a zisťovať, či bolo spáchané podvodné konanie, táto činnosť prináleží orgánom činným v trestnom konaní. Správca dane nepreukazuje úmysel a vedomosť o podvodnom konaní, žiadne ustanovenie Daňového poriadku to neustanovuje. Avšak okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Uviedol, že pokiaľ sa žalobca odvolával na judikatúru Súdneho dvora EÚ a vnútroštátne predpisy, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňových transakcií má prvky týchto právnych noriem, pretože nestačí len všeobecne uvádzať niektoré právne závery rozsudkov, pričom uvedené sa rovnako týkalo aj poukazovania žalobcu na porušovanie vnútroštátnych právnych predpisov. Žalovaný zdôraznil, že na takéto generalizované tvrdenia žalobcu nie je možné prihliadať.

Podanie žalobcu

13. Žalobca podaním zo dňa 24.06.2019 predložil správne mu súdu ako ďalší dôkaz kópiu uznesenia vyšetrovateľa KR PZ Žilina sp. zn. KRP-120/2-VYS-ZA-2018 zo dňa 27.02.2019, ktoré podľa jeho názoru potvrdzuje relevantnosť ním vyslovených názorov v správnej žalobe, nakoľko aj vyšetrovateľ po vykonanom vyšetrovaní nezistil dôvod na trestné stíhanie zástupcov spoločnosti THERMASTAV s.r.o., pretože z vykonaného dokazovania v trestnom konaní vyplynulo, že posudzované stavebné práce vykonala firma BOLF STOCK, s.r.o. a nezistil žiadny dôkaz, z ktorého by bolo možné dovodiť, že tieto práce uvedená stavebná firma nevykonala.

Rozhodnutie správneho súdu a kasačného súdu

14. Krajský súd v Žiline vo veci rozhodol rozsudkom sp. zn. 30S/70/2018 zo dňa 19.11.2019 v spojení s opravným uznesením sp. zn. 30S/70/2018 zo dňa 03.03.2020, ktorým postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP zrušil napadnuté rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, Banská Bystrica č. k. 100667784/2018 zo dňa 05.04.2018 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a žiadal, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného bola dôvodná, a preto rozsudkom sp. zn. 2Sžfk/23/2020 zo dňa 02.02.2022 podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, pričom uviedol, že sa nestotožnil s právnymi závermi obsiahnutými v rozsudku Krajského súdu Žilina sp. zn. 30S/70/2018 zo dňa 19.11.2019 o tom, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

Podanie žalobcu

15. Žalobca dňa 30.08.2022 predložil správne mu súdu ako nový dôkaz rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021 zo dňa 10.11.2021, právoplatný a vykonateľný toho istého dňa, s tým, že predmetné rozhodnutie súdu na základe dokazovania vykonaného v rámci trestného konania konštatuje, jednoznačne a bez akýchkoľvek pochybností, spôsobom neumožňujúcim iným súdom odchýliť sa od skutkových záverov daného súdneho rozhodnutia, že všetky zdaniiteľné plnenia posudzované v rámci namietaného daňového konania posudzovaného v danej právnej veci, boli riadne vykonané a dodané pre spoločnosť žalobcu – THERMASTAV s.r.o. spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o. Podľa názoru žalobcu označený rozsudok a výsledky trestného konania potvrdzujú relevantnosť ním vyslovených názorov v správnej žalobe, pretože z vykonaného dokazovania v trestnom konaní vyplynulo, že posudzované stavebné práce vykonala firma BOLF STOCK s.r.o. pre žalobcu. Priamo v skutkovej vete priloženého rozsudku sú uvedené všetky daňové doklady, ktoré správca dane bezdôvodne odmietol uznať ako zdaniiteľné plnenie uskutočnené medzi uvedenými podnikateľskými subjektami a na základe čoho vydal namietané správne rozhodnutie, posudzované správnym súdom. Vo svetle aj tohto dôkazu je podľa názoru žalobcu v danom konaní namietané správne rozhodnutie zjavne založené na nesprávnych skutkových a právnych záveroch, a jeho základ spočívajúci v nepodloženom a v celom rozsahu

vyvrátenom tvrdení daňového úradu o tom, že uvedené zdaniteľné plnenia medzi žalobcom a BOLF STOCK s.r.o. nenastali, úplne a jednoznačne v celom rozsahu vyvrátené.

Ďalšie rozhodnutie správneho súdu a kasačného súdu

16. Krajský súd v Žiline, viazaný právnym názorom kasačného súdu podľa § 469 SSP, opätovne preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozsudkom sp. zn. 30S/46/2022 zo dňa 24.04.2023 žalobu podľa § 190 SSP zamietol. Proti tomuto rozsudku podal žalobca kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi uskutočnenie jemu patriacich procesných práv podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP a z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a žiadal, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky dospel k záveru o dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, a preto rozsudkom sp. zn. 4Sfk/83/2023 zo dňa 22.01.2025 zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil Správneému súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie. V odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že krajský súd síce v bode 17. napadnutého rozsudku uviedol, že posudzovaná daňová kontrola bola prerušená „odo dňa 12.10.2016 do dňa doručenia odpovede, t. j. 14.11.2016, ktorá je zaevidovaná v došlej pošte správcu dane pod č. 1701093/2016“, nevyjadril sa však k tomu, na základe ktorej písomnosti v administratívnom spise verifikoval svoje závery. Poukázal na to, že krajský súd zrejme vychádzal výlučne z oznámenia o pokračovaní výkonu daňovej kontroly zo dňa 15.11.2016 a tiež na to, že pokiaľ krajský súd tvrdil, že z administratívneho spisu vyplýva aj to, že „informácie, ktoré správca žiadal preveriť, sa týkali dodávateľa tovaru STOMIX Slovensko s.r.o. pre žalobcu v roku 2013, ktorého konateľom bol do 30.09.2013 občan Českej republiky A. K. M.“, neuviedol, z ktorej písomnosti v administratívnom spise, resp. v inom pripojenom spise alebo z ktorého dokladu dodatočne predloženým žalovaným tieto tvrdenia vychádzajú. Kasačný súd poukázal na bod 59. zrušujúceho rozsudku, z ktorého okrem iného vyplynulo, že pokiaľ pri opätovnom preskúmaní zákonnosti napadnutých rozhodnutí správny súd dospeje k záveru, že nebude môcť v odôvodnení rozsudku vyriešiť spornú otázku miery vplyvu neúplnosti administratívneho spisu na posúdenie veci po právnej stránke resp. hodnotenia opodstatnenosti tvrdenia nezákonnosti napadnutých rozhodnutí daňových orgánov, bude na mieste vyzvať žalovaného na doplnenie relevantných listín. Na záver kasačný súd uviedol, že krajský súd sa síce po vrátení veci v napadnutom rozsudku venoval prerušeniu daňovej kontroly, avšak jasne a zrozumiteľne sa nevyjadril, na základe ktorých dokladov dospel k jednotlivým záverom.

Konanie pred správnym súdom

17. Správny súd v Banskej Bystrici v intenciách rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/83/2023 zo dňa 22.01.2025 vyžiadal od žalovaného predloženie listín - žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a odpoveď na ňu, ktorými Krajský súd v Žiline (ako správny súd) nedisponoval (neboli súčasťou administratívneho spisu).

18. Dňa 08.01.2025 bolo žalovaným doručené podanie do konania vedeného správnym súdom pod sp. zn. 2Sf/72/2024, ktoré podanie z dôvodu, že obsahovalo dokumenty týkajúce sa rovnakej daňovej kontroly, bolo z dôvodu efektívnosti a hospodárnosti konania vložené aj do konania vedeného pod sp. zn. 4Sf/38/2025. Podanie obsahovalo Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií podľa článkov 7, 15, 16 a 25 – 27 Nariadenia 904/2010 EÚ, odoslanú emailom dňa 22.09.2016, odpoveď na Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií podľa čl. 7, 15, 16 a 25-27 Nariadenia 904/2010/EÚ doručenú dňa 14.11.2016, zaevidovanú pod č. 1701093/2016, Protokol o ústnom jednaní č.j. 3215871/16/3205-60561-806926 zo dňa 24.10.2016, rozhodnutie správcu dane o prerušení daňovej kontroly č. 103961940/2016 zo dňa 22.09.2016 s doručenkou o prevzatí rozhodnutia žalobcom dňa 26.09.2016, faktúry č. 2130060, 2130072, 213,0082, 2130104, 2130108, 2130116, 2130137, 2130136, 2130127, 2130126, 2130145, 2130152, 2130143, 2130171, 2130153, 2130222, 2130230, 2130249, KEVTF130365, 21302942130320, 2130319, 2130325, 2130334, 2130345, 2130346, 2130344, 2130340, 2130393, 2130420, 2130439, 2130503, 2130517, 2130534, 2130557, 2130580 a dobropisy č. VDZV13014, VDZV13019, VDZV13028, VDZV13030, VDZV13033, ODBZV13011, VDZV13039, VDZV13059, VDZV13109.

19. Správny súd vec prejednal bez nariadenia pojednávania podľa § 107 ods. 2 SSP, keďže účastníci konania nepožiadali o nariadenie pojednávania a ani správny súd nezistil žiaden z dôvodov pre potrebu pojednávania nariadiť v zmysle § 107 ods. 1 SSP a vo veci vyhlásil rozsudok postupom podľa § 137

ods. 3 SSP. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku boli oznámené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke súdu dňa 13.08.2025 v zmysle § 137 ods. 4 SSP. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 20.08.2025 (§ 137 ods. 3 SSP).

20. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane, ako aj postup daňových orgánov, a to v rozsahu a z dôvodov uplatnených v žalobe (§ 134 ods. 1 SSP), pričom dospel k záveru, že žaloba žalobcu nebola dôvodná, a preto ju zamietol podľa § 190 SSP.

Relevantné zákonné ustanovenia

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

22. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku; správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

23. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku; 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.

24. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH; predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

25. 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.

26. 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.

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

28. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku; správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného prepisu.

29. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku; ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

30. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku; daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

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

Posúdenie opodstatnenosti žaloby - podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov súdom

32. Predmetom súdneho prieskumu správnym súdom v tejto veci je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane žalobcovi v celkovej výške 6.544,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013, keď žalobcovi nepriznal odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa BOLF STOCK s.r.o., z dôvodu, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a § 71 zákona o DPH, keďže dostatočne a hodnoverne nepreukázal, že plnenia deklarované na faktúrach od dodávateľa BOLF STOCK s.r.o. boli dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a na základe vykonaného dokazovania spochybnil skutočný obsah právneho úkonu vyplývajúci z predložených faktúr.

33. Zo spisu predloženého správcom dane správny súd zistil, že na základe Oznámenia sa začala u žalobcu dňa 21.12.2015 daňová kontrola na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 a kontrola DPH za zdaňovacie obdobie január – december 2013. Dňa 02.01.2017 bol spísaný Protokol, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 05.01.2017 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Žalobca k Protokolu podal dňa 25.01.2017 vyjadrenie a dňa 10.07.2017 návrh na doplnenie dokazovania, pričom pripomienky boli so žalobcom prerokované na ústnom pojednávaní dňa 26.10.2017. Ako vyplýva z rozhodnutia správcu dane č. 103961940/2016 zo dňa 22.09.2016 daňová kontrola bola prerušená od 12.10.2016 do dňa doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, teda do 14.11.2016, ktorá odpoveď bola zaevidovaná v došlej pošte správcu dane pod č. 1701093/2016. Oznámením o pokračovaní vo výkone daňovej kontroly zo dňa 15.11.2016 (ďalej ako „Oznámenie zo dňa 15.11.2016“) pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly.

34. Úlohou správneho súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov alebo nečinnosti orgánov verejnej správy je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia alebo uplatnenie iného správneho aktu alebo postupu, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase vyhlásenia alebo vydania rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP v znení platnom od 01.07.2023). Preto v správnom súdnom konaní súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúvanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia, t. j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdneho konania (§ 119 ods. 1 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnom konaní nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či správne orgány splnili povinnosti stanovené zákonom (napr. R 60/2000).

35. Správny súd v intenciách rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/83/2023 zo dňa 22.01.2025 v prvom rade pristúpil k posúdeniu a vyhodnoteniu dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly a celkovou dĺžkou daňovej kontroly. Za týmto účelom správny súd vyžiadal od žalovaného predloženie dokumentov - žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a odpoveď na ňu. Správny súd posúdil obsah predmetných dokumentov, prihliadnúc na rozhodnutie Veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27.03.2024 a aplikujúc jeho závery, podľa ktorých „pri hodnotení zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly a posudzovaní jej účinkov je potrebné vychádzať z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií; obsah a procesná využiteľnosť odpovede na inak opodstatnene podanú žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nemá vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly“.

36. Žalobca v žalobe namietal, že daňová kontrola začala dňa 21.12.2015, pričom posledný z úkonov zrealizovaných v danej veci bol dňa 26.10.2017, preto daňová kontrola v danej veci trvala viac ako jeden kalendárny rok, bola vedená nezákonne a jej výsledky prejavujúce sa v obsahu Protokolu boli preto nezákonné a nemohli byť podkladom pre rozhodnutie. Správny súd vo všeobecnosti uvádza, že v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeraných (proporcionalita) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom, ktorú požiadavku zákonodarca formuloval určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Nakoľko v prípade daňovej kontroly ide o závažný zásah a nadmernú

záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je ohraničená dĺžkou jej trvania a zákonnou lehotou. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli lehoty obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly upravené v § 44 ods. 1 veta druhá Daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, ale aj v § 46 ods. 10 veta prvá Daňového poriadku, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Správny súd dospel konštatuje, že z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zaslanej podľa predloženého dokumentu - Výmena informácií č. 1545000/2016 dňa 22.09.2016 (ďalej ako „žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií“) emailom kontaktnému orgánu v Českej republike vyplynulo, že správca dane žiadal ňou daňový orgán v Českej republike o vypočutie konateľa spoločnosti STOMIX Slovensko, s.r.o. A. K. M.. Spoločnosť STOMIX Slovensko, s.r.o. bola dodávateľom žalobcu, vo vzťahu ku ktorému bola vykonávaná správcom dane spoločná daňová kontrola na dani z príjmu právnickej osoby v roku 2013 a DPH v zdaňovacom období január – december 2013, pričom spoločnosť STOMIX Slovensko, s.r.o. vystavila pre žalobcu viaceré faktúry špecifikované v žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v období 4/2013-11/2013. Výsluch konateľa A. K. M. bol zameraný na zodpovedanie otázok týkajúcich sa podnikania a obchodovania spoločnosti STOMIX Slovensko, s.r.o. v roku 2013, so zameraním sa na vzájomné obchodné vzťahy so žalobcom v tomto roku, ktoré boli konkrétne špecifikované v žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správca dane podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku vydal rozhodnutie č.103961940/2016 o prerušení daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 a na DPH za zdaňovacie obdobie január – december 2013 zo dňa 22.09.2016, na základe ktorého bola daňová kontrola prerušená od 12.10.2016 do času, kým správca dane získa potrebné informácie pre správne určenie dane. Na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií bola správcovi dane dňa 14.11.2016 doručená odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 108756/16/Ska zaevidovaná správcom dane podľa predloženého dokladu – Výmena informácií č. 108756/16/Ska pod č. 1701093, spolu s Protokolom o ústnom jednaní č.j. 3215871/16/3205-60561-806926 o vykonanom výsluchu A. K. M. dňa 24.10.2016. Vychádzajúc zo záverov rozhodnutia Veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27.03.2024 správny súd vyhodnotil, že z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že prerušenie daňovej kontroly správcom dane s ohľadom na skutočnosť, že v rámci spoločnej daňovej kontroly týkajúcej sa dane z príjmu právnickej osoby v roku 2013 a DPH za zdaňovacie obdobie január – december 2013 bolo nevyhnutné uskutočniť výsluch konateľa spoločnosti, ktorá v posudzovanom zdaňovacom období roku 2013 bola dodávateľom žalobcu, bolo zákonné a účelné. Výsluch konateľa spoločnosti STOMIX Slovensko, s.r.o., A. K. M. sa aj reálne uskutočnil a tento v rámci výsluchu odpovedal na otázky, ktoré správca dane špecifikoval v žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a ktorých zodpovedanie bolo potrebné pre ďalší výkon daňovej kontroly uskutočňovanej správcom dane. Vo vzťahu k primeranosti prerušenia daňovej kontroly, správny súd v kontexte uvedeného konštatuje, že z administratívneho spisu vyplynulo, že daňová kontrola bola začatá na základe Oznámenia zo dňa 20.11.2015 a začala v deň v ňom uvedený, teda dňa 21.12.2015. Z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 22.09.2016 podľa čl. 7 Nariadenia Rady č. 904/2010, správca dane ako už bolo uvedené, podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 a na DPH za zdaňovacie obdobie január – december 2013 č.103961940/2016 zo dňa 22.09.2016, na základe ktorého bola daňová kontrola prerušená od 12.10.2016 do času, kým správca dane získal potrebné informácie pre správne určenie dane. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo podľa doručky (č.l. 85 súdneho spisu) doručené žalobcovi dňa 26.09.2016. V intenciách uvedeného správny súd zdôrazňuje, že daňová kontrola bola prerušená ako celok, keďže predmetom jej výkonu bola daň z príjmov žalobcu za rok 2013 a DPH za zdaňovacie obdobie január – december 2013. Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu a predložených dokumentov žalovaným bola daňová kontrola prerušená od 12.10.2016, do dňa doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, teda do 14.11.2016, a to vychádzajúc z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, zaevidovanú podľa dokumentu Výmena informácií podľa čl. 7, 15, 16 a 25-27 Nariadenia 904/2010/EU č. 108756/16/Ska v došlej pošte správcu dane pod č. 1701093/2016. Oznámením zo dňa 15.11.2016 správca dane upovedomil žalobcu o tom, že dňa 14.11.2016 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a že pokračuje vo výkone kontroly. Oznámenie zo dňa 15.11.2016 bolo žalobcovi doručené dňa 18.11.2016 (podľa údajov vyplývajúcich z obsahu administratívneho spisu, konkrétne z doručky k doručeniu Oznámenia č. 104304292/2016). O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2013 správca dane vyhotovil v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku Protokol, ktorého súčasťou bola aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou doručený dňa 05.01.2017, ktorým

dňom bola ukončená daňová kontrola. Nasledujúci deň po doručení Protokolu sa začalo podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie. Na základe uvedených skutočností s prihliadnutím vyššie citované zákonné ustanovenia, lehota na vykonanie daňovej kontroly v dobe od oznámenia prerušenia daňovej kontroly do oznámenia odpadnutia dôvodu jej prerušenia neplynula. Nemohla preto obstať ani argumentácia žalobcu založená na tom, že hoci bola daňová kontrola prerušená, správca dane mohol vykonávať úkony, keďže v zmysle § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú, na základe čoho potom logicky v čase prerušenia daňovej kontroly, správca dane ani nemôže vykonávať žiadne úkony v rámci daňovej kontroly. Správny súd v kontexte uvedených skutočností, prihliadnúc na skutočnosť, že medzinárodná výmena informácií bola realizovaná v lehote podľa čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (v priebehu 34 kalendárnych dní), aplikáciu zákonných ustanovení a závery Veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu SR uvedené v rozhodnutí sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27.03.2024, dospel k záveru, že daňová kontrola ako celok, bola prerušená účelne a dôvodne a bola skončená v zákonnej lehote 12 mesiacov, ktorá lehota bola predĺžená zákonným spôsobom. Správny súd s poukazom na uvedené, vyhodnotil argumentáciu žalobcu o nezákonnosti vedenia daňovej kontroly, za nedôvodnú.

37. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

38. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, aby (i) daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané, alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení, čo vyplýva, z čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú.v.EÚ L 347, 2006). Nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia týchto hmotnoprávných podmienok. Pokiaľ tieto podmienky nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 16/2020 zo dňa 25.08.2022, bod 25.; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, napr. vo veci Senatex zo dňa 15.09.2016, C-518/14, bod. 28.; vo veci Vikingo Fővállalkozó zo dňa 03.09.2020, C-610/19, bod 43.; vo veci Kemwater Prochemie zo dňa 09.12.2021, C-154/20, bod 24.). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru alebo služby, ako zdaniteľnej osoby, tak identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater Prochemie, bod 25; vo veci Ferimet zo dňa 11.11.2021, C-281/20, body 26., 27.). Platí pritom, že 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). Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09. decembra 2021, bod 38). Vyššie uvedené princípy sa vzťahujú aj na tento prípad, keď správca dane a žalovaný spochybnili preukázanie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočtu dane - dodanie deklarovaných služieb, a tým aj deklarovaného dodávateľa.

39. Lhká zneužiteľnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf10/2015 zo dňa 03. februára 2016, sp. zn.

6Sžfk7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovat' len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (viď rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk20/2019 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

40. V daňovom konaní má dôkaznú povinnosť prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý nesie dôkazné bremeno a dôkazy navrhuje, na druhej strane správca dane autonómne rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aj to, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné orgány verejnej správy povinné postupovať.

41. Správny súd v uvedených súvislostiach poukazuje na skutočnosť, že prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má 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 spochybenie 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.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009).

42. Správny súd v kontexte uvedeného tiež poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 5Sfk/37/2021 zo dňa 30.05.2023, v zmysle ktorého: „K otázke dôkazného bremena existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok prioritne zaťažovaný práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovat' len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).“ Uvedené závery vyplývajú aj z aktuálnej rozhodovacej praxe Najvyššieho správneho súdu SR, rozhodnutia sp. zn. 3Sfk/33/2021 zo dňa 25.07.2023, bod 46.; sp. zn. 5Sfk/12/2022 zo dňa 21.11.2023, bod 25.

43. Správny súd sa ďalej zaoberal žalobnou námietkou žalobcu, týkajúcou sa vyhodnotenia zisteného skutkového stavu a neprimeraného prenosu dôkazného bremena, ku ktorej uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich

bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, v prípade dodávateľských faktúr dodávateľa BOLF STOCK s. r. o. v zdaňovacom období jún 2013 nebolo preukázané, že plnenie uvedené na faktúrach bolo dodávateľom BOLF STOCK, s. r. o. aj reálne dodané. Podľa zistení správca dane a žalovaného predmetné dodávateľské faktúry nepreukazovali splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, na základe čoho nebolo možné podľa správneho súdu na prípad žalobcu aplikovať rozsudok ECD C-80/11. Pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane z dôvodu neunesenia dôkazného bremena postačuje dôvodné spochybnenie dôkazov o dodaní tovaru (služby). V predmetnej veci síce faktúry od dodávateľa BOLF STOCK s. r. o. boli vyhotovené a predložené, avšak v administratívnom konaní nebolo preukázané, že práce uvedené na faktúrach aj skutočne vykonal vystaviteľ faktúry – dodávateľ BOLF STOCK s. r. o. Podľa zákona správca dane môže a má viesť táto skutočnosť k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Tvrdenou, avšak nepreukázanou skutočnosťou v administratívnom konaní bolo vykonanie, resp. zabezpečenie vykonania fakturovaných prác dodávateľom BOLF STOCK s. r. o. Je nevyhnutné uviesť, že zaúčtovanie dane na výstupe, automaticky neznamená právo na priznanie odpočítania dane na vstupe. K priznaniu tohto práva žalobcovi bránila skutočnosť, že neunesol svoje dôkazné bremeno na preukázanie skutočného prijatia služieb deklarovaných na sporných faktúrach od dodávateľa BOLF STOCK, s. r. o., k čomu dospeli daňové orgány a na základe žalobných dôvodov a po ich preskúmaní, následne aj správny súd. Správny súd konštatuje, že daňové orgány v priebehu daňového konania žalobcovi umožnili realizovať jemu patriace procesné práva.

44. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočet dane súčasne splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatnil odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nemožno vyhodnotiť ako postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Plnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje plateľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predložených dokladov s predpísaným obsahom, pretože doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť musia byť aj preukázané. Správny súd v tomto kontexte poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutne uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom, pri zákonom stanovených a splnených podmienok, na nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a v ktorých si aj tento nárok uplatnil; preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatnil odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správca dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. V daňovom konaní neplatí vyhľadávacia zásada, teda správca dane nevyhľadáva dôkazy, ktoré má predložiť daňový subjekt, ale platí zásada prejednávacia, čo znamená, že správca dane overí a prejedná dôkazy predložené daňovým subjektom. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010, podľa ktorého je dôkazné bremeno spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností, správny súd uvádza, že rozhodnutia Európskeho súdneho dvora (C-354/03, C-353/03 a C-484/03) sa týkajú len uplatnenia nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. Prenos dôkaznej povinnosti daňového subjektu na správca dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou celoštátnych súdov a nie na základe judikatúry Súdného dvora Európskej únie. Správny súd vzhľadom na uvedené dospel k záveru o nedôvodnosti žalobnej námietky žalobcu týkajúcej sa vyhodnotenia zisteného skutkového stavu a k neprimeraného prenosu dôkazného bremena.

45. Žalobca v žalobe ďalej namietal, že nebol účastný na žiadnom daňovom podvode, preto nemôže niesť zodpovednosť za prípadné porušenie daňových predpisov spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. Vo vzťahu k tejto žalobnej námietke je nevyhnutné uviesť, že žalovaný a ani správca dane vo svojich rozhodnutiach netvrdili, že došlo k podvodnému konaniu, pretože práce neboli spochybnené. Správca dane aj žalovaný spochybnili, že práce neboli vykonané osobou uvedenou na faktúre, teda dodávateľom BOLF STOCK s. r. o. Námietky a tvrdenia žalobcu založené na tom, že správca dane mal skúmať,

či došlo k podvodnému konaniu a k zneužitiu práva, podľa správneho súdu neboli dôvodné, pretože v posudzovanej veci došlo k porušeniu vnútroštátneho zákona, ktorý je prvoradá pri skúmaní, či nárok uplatnenia na odpočet dane je alebo nie je oprávnený. Správny súd preto aj túto žalobnú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

46. Pokiaľ žalobca namietal nevykonanie výsluchu konateľa žalobcu I. I. v daňovom konaní, správny súd uvádza, že tento sa zúčastňoval ústnych pojednávaní, v rámci ktorých kládol svedkom otázky, zároveň navrhoval vypočuť ďalších svedkov a vyjadroval sa k zisteniam správcu dane. Uvedené skutočnosti vyplývajú z obsahu administratívneho spisu, a to konkrétne zo zápisnice z ústneho pojednávania č. 103281631/2016 zo dňa 06.06.2016, zo zápisnice č. 1397999/2017 zo dňa 06.03.2017, zo zápisnice č. 1420800/2017 zo dňa 08.03.2017 a zo zápisnice č. 102253323/2017 zo dňa 26.10.2017. Správny súd posúdil žalobnú námietku týkajúcu sa nevykonania výsluchu konateľa žalobcu I. I. v daňovom konaní, ako nedôvodnú, poukazujúc na znenie § 45 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého má kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia (písm. c), klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní (písm. e), vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v Protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (písm. f). Taktiež podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, má kontrolovaný daňový subjekt možnosť vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly a podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve, má možnosť ich prerokovania so správcom dane. S ohľadom na uvedené podľa správneho súdu boli oprávnenia žalobcu zachované a správny súd v súvislosti s touto žalobcom vznesenou námietkou, poukazuje i na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf56/2016 zo dňa 01.02.2018, v ktorom tam konajúci senát prijal právny názor, že „svedok môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Správca dane nemôže vypočúvať ako svedka osobu, ktorá je štatutárnym orgánom kontrolovaného daňového subjektu a v prípade, že správca dane predvolal konateľa spoločnosti ako svedka, došlo z jeho strany k administratívne mu pochybeniu, ktoré však nezakladá právo žalobcu uplatňovať si vo veci svedočné“.

47. Správny súd k poukazu žalobcu na výpovede svedkov D. E., F. E., G. H., E. I. J. a K. L., ktorí zhodne potvrdili, že vykonali práce pre spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o., uvádza, že žiaden z týchto svedkov (podnikateľov) nemal v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o., nedisponoval žiadnymi zmluvami ani inými písomnosťami alebo dokumentami súvisiacimi s výkonom prác. Svedok F. E. navyše uviedol, že spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o. nepozná, pozná iba pána C.. Vyššie uvedení svedkovia okrem D. E. potvrdili, že za vykonané práce nedostali zaplatené, resp. niektorým boli vyplatené iba zálohové platby. Ako bezvýznamná sa správne mu súdu nejavila ani skutočnosť, že B. C. dňa 06.06.2016 pred správcom dane nevedel uviesť, a to ani dodatočne mená osôb, ktoré mali pre spoločnosť BOLF STOCK s. r. o. stavebné práce vykonať. Spoločnosť BOLF STOCK s. r. o. pritom nemala ani vlastné materiálo-technické zabezpečenie, príjmy z deklarovaného dodania stavebných prác boli touto spoločnosťou priznané až dodatočne, po začatí daňovej kontroly u žalobcu. Svedkovia G. H. a B. E. (dodávateľa žalobcu) tvrdili, že informáciu o tom, že na dodaní prác sa podieľala spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o. sa dozvedeli iba z počutia. B. N. uviedla, že o tom, že na obnove bytového domu pracoval B. C. z firmy BOLF STOCK, s. r. o., jej povedal pán I. O. H. nevedela uviesť, či pán C. pracoval za spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o., ani to, koľko ľudí mohlo pre túto spoločnosť pracovať na iných bytových domoch. Vzhľadom na skutočnosti, ktoré vyplynuli z obsahu uvedených výpovedí, bolo možné uzavrieť, že v danom prípade sa jednalo iba o informácie, ktoré mali charakter sprostredkovaných informácií. Uvedení živnostníci nemali uzavreté žiadne zmluvy ani žiadne iné písomnosti v súvislosti s výkonom prác, správcovi dane nepredložili (ani dodatočne) žiadne objednávky, zmluvy, protokoly o odovzdaní a prevzatí prác, súpis vykonaných prác ani odpracovaných hodín. Konkrétne svedok D. E. do zápisnice uviedol, že na stavbe pracoval 2-4 mesiace bezplatne a svedok K. L. uviedol, že na stavbe pracoval 3 mesiace bezplatne z dôvodu, že B. C. nesplnil, čo sľúbil a za práce nezaplatil.

48. K čestnému prehláseniu C. K. (vedúceho predajne GARBIAR Stavebniny, s.r.o.) a G. N., o tom, že B. C. bol splnomocnený preberať materiál pre firmu THERMASTAV, s.r.o., správny súd uvádza, že z obsahu prehlásení dostatočne konkrétne nevyplývalo, kto bol dodávateľom stavebných prác. Bolo z nich možné identifikovať iba skutočnosť, kto pre žalobcu vyzdvihoval stavebný materiál. Správny súd

zároveň poukazuje na to, že čestné prehlásenia predložené žalobcom vykazovali veľkú mieru totožnosti, a to nielen v ich obsahu, ale aj vo vzťahu k ich formálnej stránke, a to napriek tomu, že každá z dotknutých osôb tvrdila, že čestné vyhlásenie vyhotovila a podpísala samostatne. V spojení so skutočnosťou, že u svedkov G. H., B. E., B. N. a O. H. takto zistená skutočnosť bola iba sprostredkovanou informáciou, pričom svedok F. E. spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o. vôbec nepoznal, sa správne súdu hodnovernosť predložených čestných vyhlásení javila prinajmenšom ako sporná.

49. Správny súd konštatuje, že správca dane pri daňovej kontrole postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Vykonané úkony (dožiadania, miestne zisťovania, výsluchy svedkov) vykonával z vlastného podnetu. Pri kontrole dokladov bral do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Správcom dane vydané rozhodnutie obsahuje posúdenie vecí s odkazom na príslušné právne predpisy a výrok korešponduje s odôvodnením rozhodnutia. Podľa správneho súdu, v zhode so závermi žalovaného (i správca dane), žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predmetných faktúr. Porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože v prípade predmetných dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom BOLF STOCK s. r. o. sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. aj reálne dodané. Správny súd zdôrazňuje, že pri posudzovaní veci bol viazaný tiež závermi už vyslovenými v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sžfk/23/2020 zo dňa 02.02.2020, ktorý konštatoval, že „pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočítanie dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činnosti spojených stavebnými prácami, nevie predložiť pri svojich tvrdeniach dokumentáciu o faktickom uskutočnení stavebných prác, potom neuniesol dôkazné bremeno. Krajský súd túto právnu otázku vyhodnotil nesprávne. Dôkazné bremeno v danom prípade vyplýva z ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku a zaťažuje žalobcu. Dôkazy, ktoré v daňovom konaní správca dane vykonal, dostatočne spochybnili vykonanie služieb ním uvedeným dodávateľom a žalobca tieto pochybnosti v daňovom ani súdnom konaní napriek výzvam nijakým právne relevantným spôsobom nevyvrátil.“

50. Pokiaľ žalobca ďalej namietal, že vykonanie stavebných prác preukázal predložením zmlúv o dielo a stavebných denníkov, správny súd uvádza, že nijako nespochybňuje, že stavebné denníky boli v administratívnom konaní predložené, avšak akcentuje na skutočnosť, že z nich nebolo možné zistiť, kto skutočne vykonal stavebné práce. Správny súd zároveň uvádza, že z uzatvorených zmlúv o dielo vyplývala povinnosť vyhotoviť zápis o odovzdaní diela zhotoviteľom, ktorým mala byť podľa zmlúv spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o., na základe čoho došlo k porušeniu tejto povinnosti, keď pri odovzdaní diela zhotoviteľ objednávateľovi neodovzdal odovzdávací protokol a ani žiadne podklady. Správny súd nijako nespochybňuje možnosť uskutočnenia prác subdodávateľsky ako ani to, že zmluva o dielo medzi tvrdeným dodávateľom a ďalšími osobami vykonávajúcimi stavebné práce nemusí byť písomná, pričom vykonanie prác na základe ústnej dohody nie je právnym poriadkom zakázané. Uvedené však nezbavuje žalobcu povinnosti preukázať uskutočnenie prác (zdaniteľného obchodu) práve na faktúrach deklarovaným dodávateľom, teda spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. Žalobca s ohľadom na uvedené preto musí znášať následky svojej dôkaznej núdze pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane, do ktorej sa na základe uvedeného následne dostal. Hoci žalobca tvrdil, že vykonanie prác spoločnosťou BOLF STOCK s. r. o. skontroloval a tieto napokon aj prevzal, keďže dielo musel odovzdať objednávateľovi prác, svoje tvrdenie nepodložil žiadnymi dôkazmi, vzhľadom k tomu, že nepredložil dôkaz preukazujúci kto, kedy a v akom rozsahu práce vykonal a kto ich prevzal. Správny súd dodáva, že už spomenutý stavebný denník tieto skutočnosti nepreukazoval a odvolávanie sa žalobcu najmä na to, že stavebné práce vykonané boli, spochybnené nebolo.

51. Žalobca tiež v posudzovanej veci poukazoval na to, že odberateľ potvrdil dodanie služieb a prác, na základe čoho mala byť potvrdená reálnosť posudzovaného obchodu. Správny súd považuje za nevyhnutné uviesť, že žalovaný a správca dane nespochybňovali uskutočnenie dodania prác u konečného odberateľa, ale predmetom ich pochybností bola skutočnosť, že deklarované služby a práce boli vykonané pričinením sa spoločnosti BOLF STOCK, s. r. o. Žalobca počas celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil také relevantné dokumenty, ktoré by jednoznačne preukázali uskutočnenie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o., pričom mohlo ísť napríklad o subdodávateľskú faktúru či o protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác. Pochybnosti finančných orgánov o reálnosti dodania služieb spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. žalobcovi,

predstavovali relevantný dôvod na základe ktorého došlo k neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej dane, a to z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet DPH.

52. K námietke žalobcu o nezákonnosti vedenia daňovej kontroly a nezákonnosti výsledkov uvedených v obsahu Protokolu, založenej na tom, že daňová kontrola trvala aj po vyhotovení Protokolu, pretože správca dane vykonával dôkazy aj po spísaní Protokolu, správny súd uvádza, že daňová kontrola je ukončená doručením Protokolu. V zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku nasledujúci deň po dni doručenia Protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole, začína vyrubovacie konanie, pričom podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt podá písomné pripomienky k výsledkom zisteným daňovou kontrolou a predloží dôkazy, správca dane vykoná dokazovanie vo vyrubovacom konaní. Na základe uvedeného správny súd dospel k záveru, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s uvedenými zákonnými ustanoveniami, keď prihliadol aj na argumentáciu žalobcu dôkazy ním predložené po vydaní Protokolu, a preto túto žalobnú námietku žalobcu vyhodnotil ako nedôvodnú.

53. Z administratívneho spisu žalovaného vyplynulo, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku s prihliadnutím na jeho povinnosť, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH, ako aj ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženými daňovými dokladmi predovšetkým vo svetle kontrolných zistení absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje doposiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na vrátenie dane. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou, vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, za účelom zabránenia tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov bude spochybnené.

54. Správny súd k poukazu žalobcu na rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021 zo dňa 10.11.2021 s tým, že predmetný rozsudok a výsledky trestného konania potvrdzujú vykonanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. pre žalobcu, po oboznámení sa s rozsudkom uvádza, že Okresný súd Košice II vychádzal pri svojom posudzovaní z rozdielu medzi fakturovaným plnením a priznaným plnením v daňových priznaniach. Podľa zákona o DPH je realnosť poskytnutia plnení základnou podmienkou pre odpočítanie dane, teda musí byť preukázané reálne dodanie fakturovaného plnenia. Z rozsudku Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021 zo dňa 10.11.2021 uvedená skutočnosť nijako nevyplýva. Žalovaný ani správca dane vo svojich rozhodnutiach nepopreli vystavenie faktúr uvedených v rozsudku, ale spochybnili realnosť dodania fakturovaných plnení dodávateľom BOLF STOCK, s. r. o. Podľa správneho súdu rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021 zo dňa 10.11.2021 nebolo možné považovať za dôkaz o tom, že zdaniteľné plnenia medzi spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. a žalobcom skutočne nastali a jeho závery neboli zaväzujúce pre správny súd, ktorý preskúmaval rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane žalobcovi z dôvodu nepriznania odpočítanie dane žalobcovi z dodávateľských faktúr od dodávateľa BOLF STOCK s. r. o., z dôvodu nepreukázania splnenia hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a § 71 zákona o DPH žalobcom.

55. Záverom správny súd konštatuje, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti a sú riadne odôvodnené. Správny súd uvádza, že prvostupňové rozhodnutie a rozhodnutie žalovaného obsahujú uvedenie podstatných námietok žalobcu a aj to, ako sa s nimi správca dane, resp. žalovaný vysporiadali. Z odôvodnenia vydaných rozhodnutí vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie a žalovaný dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedol úvahy, ktorými vykonané dôkazy vyhodnotil, a na základe ktorých dospel k prijatému záveru. Vydané rozhodnutia daňových orgánov zodpovedali kritériám, ktoré sa vyžadujú v rámci zásadnej požiadavky na spravodlivé konanie, poskytujúce dostatočnú mieru ochrany práv jeho účastníkov, vrátane práva na primerané odôvodnenie rozhodnutia, teda zrozumiteľnosť rozhodnutia a dostatok ním vyjadrených dôvodov podporujúcich výrok. Orgán verejnej správy (obdobne ako správny súd) nie je povinný reagovať na všetky námietky účastníka konania. Ústavný súd SR v Náleze zo dňa 10.07.2002 sp. zn. I. ÚS 56/01 konštatoval, že „rozhodnutie správneho orgánu musí uviesť relevantné a dostatočné dôvody, na základe

ktorých bolo vydané. Rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí sa posúdiť vo svetle okolností každej veci. Z hľadiska práva na súdnu a inú právnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy s ohľadom aj na príslušnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (pozri napr. rozsudok Garcia Ruiz v. Španielsko z 21.01.1999, § 26, týkajúci sa povinnosti súdov odôvodniť svoje rozhodnutia) však nemožno vyvodzovať, že dôvody uvedené správnym orgánom sa musia zaoberať zvlášť každým bodom, ktorý niektorý z účastníkov konania môže považovať za základný pre svoju argumentáciu.“

56. Správny súd je toho názoru, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Správny súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že ani v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené porušenia Daňového poriadku. Daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný (i správca dane) prihliadol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v správnej žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného a ani prvostupňového rozhodnutia správcu dane, a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP v celom rozsahu zamietol.

57. O trovách konania vrátane kasačného konania, správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Žalobca nebol v konaní úspešný, preto mu právo na náhradu trov konania nepatrí (a contrario). Žalovaný síce v konaní úspešný bol, avšak má postavenie orgánu verejnej správy, pričom správny súd nezistil žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania voči neúspešnému žalobcovi priznané. Zaplatenie eventuálnych trov konania žalovaného nemožno od žalobcu spravodlivo požadovať.

58. Rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (§ 438 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote do 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 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).

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

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) 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.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.