

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-9S/12/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200727
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 09. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jeannette Hajdinová
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:4021200727.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jeannette Hajdinovej a členov senátu JUDr. Jozefa Timeka a JUDr. Zuzany Širokej v právnej veci žalobcu: A. A., nar. XX.XX.XXXX, bytom B. XXX/XX, XXX XX C., právne zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, so sídlom Skuteckého 33, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 40 887 481, SAK č. 4985, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101808294/2021 zo dňa 27.09.2021, takto

rozhodol:

I. Správny súd žalobu **z a m i e t a**.

II. Správny súd žalovanému právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Žalobca bol do 12.12.2022 fyzickou osobou s oprávnením prevádzkovať živnosť so sídlom B. XXX/XX, XXX XX C., IČO: XX XXX XXX. Na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 09.09.2019 vykonal Daňový úrad Nitra (ďalej „správca dane“) u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2016 až december 2018. Daňová kontrola sa začala dňa 09.10.2019. Súčasťou kontroly bolo aj zdaňovacie obdobie jún 2016.

2. V kontrolovanom zdaňovacom období (jún 2016) si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane na základe faktúr od dodávateľov ENVIRO, s.r.o. (aktuálne ENVIRO, s. r. o. v likvidácii), so sídlom Sedmokrásková 6, 821 01 Bratislava, IČO: 45 373 728 (ďalej „spoločnosť ENVIRO“), TAZ NITRA s.r.o. (aktuálne JM International s.r.o.), so sídlom Cintorínska 3110/1030, 034 01 Ružomberok, IČO: 35 945 290 (ďalej „spoločnosť TAZ NITRA“) a KOVOSPOL RUNÁK s.r.o., so sídlom Gergeľova 423/11, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 45 305 480 (ďalej „spoločnosť KOVOSPOL RUNÁK“) v celkovej výške X.XXX,XX eur.

3. Žalobca sa po predvolaní správca dane dostavil dňa 06.05.2020 na ústne pojednávanie a do zápisnice uviedol, že v danej veci odopiera výpoveď podľa § 25 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“). Odopretie výpovede odôvodnil tým, že by mohol spôsobiť nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám.

4. Dňa 16.06.2020 správca dane vykonal výsluch svedka, p. D. E. F., bývalého konateľa spoločností TAZ NITRA, ENVIRO a KOVOSPOL RUNÁK, ktorý po oboznámení sa s predmetom konania využil svoje procesné právo odoprieť výpoveď podľa § 25 ods. 2 Daňového poriadku z dôvodu, že svojou výpoveďou

by mohol spôsobiť nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám. V priebehu dokazovania správca dane zistil, že faktúry predložené žalobcom boli vystavené v účtovnom programe, na ktorý mala licenciu zakúpenú spoločnosť KOVOSPOL RUNÁK.

5. V podaní zo dňa 22.07.2020 správca dane oboznámil žalobcu so závermi daňovej kontroly a vyzval ho, aby sa k zisteným skutočnostiam a pochybnostiam správcu dane o správnosti, pravdivosti a o úplnosti predložených dokladov a o pravdivosti údajov uvedených v dokladoch vyjadril. Žalobca, ktorý si predmetnú výzvu prevzal dňa 10.08.2020, sa k zisteným skutočnostiam nevyjadril.

6. Dňa 31.08.2020 vydal správca dane protokol z daňovej kontroly č. 101372725/2020 (ďalej len „protokol“), a to (i) z daňovej kontroly na dani z príjmov fyzickej osoby za kontrolované zdaňovacie obdobie rok 2016, 2017 a 2018 a (ii) z daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie január – december 2016, január – december 2017 a január – december 2018. Doručením protokolu dňa 04.09.2020 bola daňová kontrola ukončená. K zdaňovaciemu obdobiu jún 2016 správca dane uviedol, že žalobca si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľov – spoločností ENVIRO, TAZ NITRA a KOVOSPOL RUNÁK v celkovej sume X.XXX,XX eur.

7. K protokolu sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 13.10.2020, v ktorom uviedol, že správca dane nevyhodnotil všetky predložené doklady vo vzájomných súvislostiach a neprihliadol na všetko, čo pri výkone správy daní vyšlo najavo, žiadnym spôsobom sa nevysporiadal s kontrolnými výkazmi spoločnosti, nevykonal všetky potrebné kroky na to, aby zistil skutkový stav čo najúplnejšie, v dôsledku čoho mal vec nesprávne právne posúdiť, dôkazy vyhodnotil v rozpore s Daňovým poriadkom. V prípade, ak došlo k porušeniu zásady neutrality DPH, je potrebné, aby správca dane toto porušenie konkretizoval a taktiež, aby sa vysporiadal s otázkou príčinnej súvislosti medzi konaním daňového subjektu a porušením príslušných ustanovení zákona. Z odôvodnenia protokolu nebolo zrejmé, či správca dane dal žalobcovi za vinu účasť na konaní jeho obchodných partnerov.

8. Správca dane vydal rozhodnutie č. 100431892/2021 zo dňa 15.03.2021 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 7.400,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že na základe zistených skutočností a hodnotení dôkazov zistil, že si žalobca neoprávnene uplatnil odpočítanie dane v celkovej výške X.XXX,XX eur, čím porušil § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.10.2021 (ďalej „zákon o DPH“), pretože právo na odpočítanie dane z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť a platiteľ dane si môže daň uplatniť, ak pri odpočítaní dane má faktúru od platiteľa vyhotovenú v zmysle § 71 zákona o DPH. Správca dane uviedol, že skúmal reálnosť uskutočnenia zdaniteľných obchodov, čo viedlo k reálnemu a správne určeniu daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie a na podklade uvedeného vydal prvostupňové rozhodnutie.

9. Voči prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 01.05.2021 (ďalej len „odvolanie“), v ktorom uviedol, že správca dane v konaní neprihliadol na všetky potrebné dôkazy a informácie, svedčiace v prospech žalobcu, ktoré preukazujú podstatné okolnosti týkajúce sa predmetu daňovej kontroly. Žalobca skonštatoval, že kladením otázok získal správca dane bez pochybnosti odpovede, ktoré preukazujú reálne dodanie služieb a spôsob dodania služieb, keď v obsahu zápisnice sú uvedené tvrdenia ako sa dodanie služieb uskutočnilo, kedy došlo k dodaniu služieb a že spôsob a predmet fakturácie korešponduje s účtovnými dokladmi predloženými správcovi dane. Kontrolný výkaz, ako dokument obsahujúci informácie o vymedzených dodávkach tovaru a služieb na vstupe aj výstupe predstavuje jedinečný zdroj informácií pre finančnú správu. Zároveň mal za to, že správca dane nevykonal dokazovanie tak, aby zistil skutočnosti nevyhnutné pri správe daní čo najúplnejšie a neoveril podpisy na príjmových dokladoch, príkazoch na úhradu faktúr, vystavených dodávateľských faktúrach, nevyhodnotil realizované platby a podané daňové priznania a rovnako sa správca dane nevysporiadal s tvrdením, že dodanie služieb mohol realizovať dodávateľ žalobcu aj prostredníctvom tretích osôb, ktorých účasť na obchodnej transakcii nebol kontrolovaný platiteľ oprávnený skúmať v zmysle rozhodovacej súdnej praxe.

10. Žalobca uviedol, že všetky hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli preukázateľne splnené a konanie správcu dane je v rozpore s ustálenou judikatúrou, keď odmietol uznať odpočítanie iba na základe nedôvodnej pochybnosti dodania služby dodávateľmi, a preto možno takýto záver považovať za účelový a s cieľom poškodiť žalobcu.

11. Žalobca namietol aj nesprávne právne posúdenie veci. Mal za to, že správca dane postupoval v rozpore so zákonom, porušil práva žalobcu, vyhodnotil dôkazy v rozpore so zákonom a nedostatočne zistil skutkový stav, ktorý bol predmetom daňovej kontroly. Správca dane podľa názoru žalobcu nepostupoval v súlade s § 3 ods. 1 až 3 a § 24 ods. 2 a 3 Daňového poriadku, nevyhodnotil všetky dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly zaobstaral pri vedení dokazovania, a na druhej strane dokazovanie nebolo vykonané tak, aby správca dane objasnil a zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane čo najúplnejšie. Súčasne žalobca poukázal aj na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie a navrhol prvostupňové rozhodnutie zrušiť.

12. Žalovaný rozhodnutím č. 101808294/2021 zo dňa 27.09.2021 (ďalej „napadnuté rozhodnutie“) odvolanie žalobcu zamietol a prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia zhrnul priebeh administratívneho konania a uviedol, že podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže plateľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH má faktúru od pláťteľa vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH. Toto právo však nestojí len na formálnom preukazovaní splnenia zákonných podmienok, ale musí byť preukázané, že k formálne deklarovanejmu zdaniteľnému plneniu skutočne došlo vo všetkých znakoch – v objekte, v čase, ale i v subjekte. Žalobca nepreukázal, že služby mu boli označenými dodávateľmi skutočne dodané. Ak nedošlo k dodaniu služby, nevznikla daňová povinnosť. Ak nevznikla daňová povinnosť, nemôže dôjsť ani ku vzniku práva na odpočítanie dane a žalobca si tak právo na odpočítanie dane z uvedených faktúr ani nemohol uplatniť. Skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu dodaniu zo strany subjektov na nich označených ako dodávatelia. Žalovaný súhlasil s názorom správcu dane, že ak neboli splnené podmienky na vznik a uplatnenie práva na odpočítanie dane a žalobca si toto právo aj napriek tomu uplatnil, konal v rozpore so zákonom o DPH a správca dane bol plne oprávnený zistený rozdiel dane vyrubiť prvostupňovým rozhodnutím.

13. Žalobca počas daňovej kontroly nepreukázal relevantné skutočnosti na uplatnenie práva na odpočet dane. Žalobca pochybnosti správcu dane neodstránil a opodstatnenosť uplatneného práva na odpočet dane nepreukázal. K realizácii deklarovovaných zdaniteľných plnení nepodal v priebehu dokazovania nijaké vysvetlenie. Žalobca v priebehu celého dokazovania neuviedol, akým spôsobom nadviazal obchodný vzťah s dodávateľmi, kto bola osoba oprávnená konať za dodávateľa, akým spôsobom boli služby objednávané, v čom konkrétne dodanie služieb spočívalo, aký bol ich časový harmonogram, kto ich vykonal, aké materiálne zabezpečenie si to vyžadovalo, akým spôsobom boli práce odovzdané, ako konkrétne došlo k úhrade faktúr, kto hotovosť za dodávateľa prevzal a mnohé iné skutočnosti, ktoré správca dane požadoval doplniť. Žalobca sa následne nezúčastnil výsluchu svedkov a nekládol im otázky v snahe preukázať pravdivosť svojich tvrdení, opodstatnenosť uplatnenia svojich práv a čo najviac ozrejmiť skutkové okolnosti veci. Žalobca svoje dôkazné bremeno v danom smere neunesol a svoje dôkazné možnosti nevyčerpal.

14. K námietke ohľadom rozloženia dôkazného bremena žalovaný uviedol, že povinnosťou žalobcu bolo správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré by potvrdili reálnosť prijatých zdaniteľných plnení. Žalovaný podotkol, že nie je možné opomenúť, že žalobca rezignoval na svoju povinnosť ozrejmiť nejasnosti vyplývajúce z deklarovovaných zdaniteľných plnení. Svoje procesné právo pred správcom dane neuplatnil v dokazovaní ani počas daňovej kontroly, ani následne vo vyrubovacom konaní.

15. Následne sa žalovaný vyjadril k tomu, že dodávatelia (spoločnosti ENVIRO, TAZ NITRA a KOVOSPOL RUNÁK) dodanie služieb v zmysle dotknutých faktúr predkladaných žalobcom nepotvrdili a daňový subjekt nijakým spôsobom nepreukázal, že mu boli služby skutočne dodané. Skutočnosť, že faktúry, na ktorých sú uvedení označení dodávatelia, sú zaúčtované u žalobcu a sú uvedené v kontrolných výkazoch dodávateľov nie je dôkaz o tom, že k realizácii deklarovovaných plnení skutočne došlo. V priebehu dokazovania nebolo preukázané, že tieto doklady boli vystavované na základe reálne uskutočnených služieb.

16. Na podklade zistených skutočností dospel žalovaný k tomu, že prvostupňové rozhodnutie a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, je v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení. Záver správcu dane vychádza zo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane bez toho, aby bolo preukázané, že toto právo si uplatnil oprávnene, po splnení hmotnoprávnych podmienok, ktoré stanovil zákon o DPH.

II. Správna žaloba

17. Žalobou doručenou Krajskému súdu v Nitre dňa 13.12.2021 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia spolu s prvostupňovým rozhodnutím, pričom navrhol ich zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej „SSP“).

18. Žalobca v podanej žalobe namietal, že žalovaný neprihliadol na námietku nesprávne vyhodnoteného skutkového stavu veci, keď správca dane neprihliadal na všetko, čo vykonaným dokazovaním vyšlo najavo. Tvrdenie žalovaného o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu je v rozpore s obsahom administratívneho spisu z daňovej kontroly.

19. K odôvodneniu žalovaného, ktorý spochybňuje dodanie od spoločnosti ENVIRO žalobca uviedol, že neexistuje zákonná povinnosť daňového subjektu uchovávať podklady k faktúram, teda spochybnenie dodania služieb na základe neuchovaných podkladov k faktúre je irelevantné. Žalobca tiež namietal, že nesprávne uvedená adresa sídla dodávateľa ENVIRO v čase vydania faktúr je zrejým omylom a nemá žiadny vplyv na výšku faktúry, výšku DPH ani nárok na odpočítanie DPH. Všetky ostatné údaje sú na faktúre uvedené správne. Žalobca ďalej poukazuje na to, že k hotovostným úhradám faktúr, ktoré sú bez číselného označenia, príjmový aj výdavkový pokladničný blok bol vystavený. Je bežnou obchodnou praxou, že v čase vystavenia dokladu neobsahuje tento poradové číslo z dôvodu možného vystavenia pokladničných blokov viacerými zamestnancami.

20. Rovnako v súvislosti s právom na odpočítanie dane uplatnené za dodanie služieb od spoločnosti TAZ NITRA žalobca poukazuje na to, že neexistuje zákonná povinnosť uchovávať podklady k vystaveným faktúram. Žalovaný v rozpore so základnými zásadami správy daní nevykonal všetky potrebné kroky na to, aby zistil skutkový stav čo najúplnejšie, v dôsledku čoho vec nesprávne právne posúdil.

21. Čo sa týka konštatovania správcu, že čísla účtov uvedené na faktúrach nie sú účtami spoločnosti ENVIRO a TAZ NITRA, toto považuje žalobca za irelevantné, nakoľko nie je povinnosťou daňového subjektu skúmať skutočnosť, či účty uvedené na dodávateľskej faktúre sú účtami dodávateľa. Správca dane nevyhodnotil dôkazy v súlade s ustanoveniami Zákona o DPH [§ 9 ods. 1 a 4, § 19 ods. 2, § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH] a objektívne vo vzťahu k správne určeniu dane bolo žalobcovi odňaté právo na spravodlivý proces, keďže dôkazy v prospech žalobcu správca dane neakceptoval.

22. Následne žalobca poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie, ktoré je podľa jeho názoru možné aplikovať aj na predmetný prípad sporu, keďže správca dane ako aj žalovaný spochybnili jednak vierohodnosť dokladov a jednak svoje rozhodnutie založili na ním tvrdených nezrovnalostiach, ktoré však žalobca odstránil a vysvetlil. Žalovaný tak podľa žalobcu postupoval v rozpore s ustálenou súdnou praxou.

23. Žalobca súčasne uviedol, že napadnuté rozhodnutie neobsahuje dostatočné odôvodnenie vo vzťahu k skutkovým záverom správnych orgánov týkajúcich sa licencií účtovných programov, v ktorých boli vystavené faktúry domnelých dodávateľov, ktoré zakúpila fyzická osoba D. E. F..

III. Vyjadrenie žalovaného

24. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 02.08.2022, v ktorom po zhrnutí priebehu administratívneho konania a žaloby, konštatoval, že žalobca prezentoval najmä svoj nesúhlas so závermi správcu dane a žalovaného, avšak v danom smere neuviedol nijaký relevantný dôkaz, ktorý by mal vplyv na výrok napadnutého rozhodnutia alebo prvostupňového rozhodnutia. Žalobca prezentuje svoj vlastný subjektívny názor na to ako mali byť zistené skutočnosti správcom dane a žalovaným vyhodnotené,

pričom nereflektuje na skutočnosti zistené v priebehu dokazovania a úplne ignoruje zrejme fakty. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie.

25. Žalovaný zdôraznil, že uplatneniu práva na odpočítanie dane predchádza bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok formálnej a hmotnoprávnej povahy, ktorých nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Žalovaný zopakoval, že dodávateľia dodanie služieb v zmysle dotknutých faktúr predkladaných žalobcom nepotvrdili a daňový subjekt nijakým spôsobom nepreukázal, že mu boli služby skutočne dodané. Ak nedošlo k dodaniu služby, nevznikla daňová povinnosť. Ak nevznikla daňová povinnosť, nemôže dôjsť ani ku vzniku práva na odpočítanie dane a žalobca si tak právo na odpočítanie dane z predmetných faktúr ani nemohol uplatniť.

26. Žalovaný ďalej uviedol, že v predmetnom prípade ide o priamy obchodný vzťah medzi žalobcom a jeho priamymi dodávateľmi a nie o „nezrovnalosť v reťazci plnenia“, na ktoré žalobca nemohol mať dosah, resp. na ktorých sa sám nepodieľa tak, ako to žalobca nepravdivo uvádzal. Správca dane a ani žalovaný svoje rozhodnutia nezaložili na identifikovanom podvodnom konaní u dodávateľov žalobcu alebo subdodávateľov. Zároveň bolo od žalobcu oprávnené očakávať, že bude vedieť špecifikovať vierohodnosť faktúr a bude vedieť špecifikovať dodané služby a dodávateľov, bude mať vedomosť o ich realizácii a bude mať potvrdenie o ich prevzatí. Nie je možné akceptovať, že žalobca žiadnou z týchto informácií nedisponuje a očakáva, že správca dane, žalovaný alebo správny súd budú tieto informácie za neho vyhľadávať. Žalobca je ten, kto musí uviesť a predložiť také dôkazy, ktoré by realnosť obchodov potvrdzovali.

27. Následne žalovaný poukázal na mylné skutočnosti, ktoré žalobca uviedol. Žalobca neposkytol pre účely daňovej kontroly doklady, ale tieto poskytol Kriminálny úrad finančnej správy, ktorý ich zaistil v rámci výkonu svojej činnosti. Žalobca sám nespolupracoval so správcom dane v priebehu daňovej kontroly, neposkytol bližšie informácie k realizácii deklarovaných zdaniteľných plnení a nemal záujem preukázať opodstatnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane. Až na základe predvolania sa žalobca dostavil na ústne pojednávanie, no odmietol vypovedať. Výsluchu svedkov sa nezúčastnil a nekládol im otázky. Žalovaný uviedol, že spoločným menovateľom je osoba D. E. F., ktorý v daňovej veci odoprel výpoveď. Skutočnosť, že faktúry, na ktorých sú uvedení označení dodávateľia, sú zaúčtované u žalobcu a sú prípadne uvedené v kontrolných výkazoch dodávateľov, nie je dôkaz o tom, že k realizácii deklarovaných zdaniteľných plnení skutočne došlo. V priebehu dokazovania nikdy nebolo preukázané, že tieto doklady boli vystavované na základe reálne uskutočnených zdaniteľných plnení. Žalovaný zotrval na správnosti rozhodnutí a navrhol žalobu zamietnuť.

28. K vyjadreniu žalovaného sa žalobca ďalej nevyjadril.

IV. Relevantná právna úprava

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

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

V. Verejné vyhlásenie rozsudku

36. Správny súd v Bratislave dáva do pozornosti, že v zmysle § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 398/2022 Z. z. (ďalej len zákon č. 151/2022 Z. z.) prešiel výkon súdnictva od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave. Z uvedeného dôvodu je spis Krajského súdu v Nitre sp. zn. 9S/12/2021 vedený na Správnom súde v Bratislave pod sp. zn. NR-9S/12/2021.

37. Správny súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný podľa § 10 a § 13 SSP v spojení s § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z., rozhodol vo veci bez nariadenia pojednávania (§ 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 SSP) rozsudkom dňa 17.9.2025, keďže žalobca ani žalovaný nariadenie pojednávania nežiadali. Po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu, preskúmal správny súd v medziach žalobného návrhu napadnuté rozhodnutie, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

VI. Právne posúdenie veci

36. Predmetom súdneho prieskumu je napadnuté rozhodnutie, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016 vo výške X.XXX,XX eur. Spornou v danom prípade zostala medzi účastníkmi otázka, či žalobca preukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľmi ENVIRO a TAZ NITRA uplatnených v zdaňovacom období jún 2016.

37. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a jej implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú: i) poskytovateľom plnenia (dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby dodávateľa), ii) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a iii) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

38. V danom prípade bolo sporné splnenie druhej podmienky – faktické dodanie fakturovaných služieb od dodávateľov ENVIRO a TAZ NITRA a KOVOSPOL RUNÁK. Žalobca sa v podanej žalobe vyjadroval iba k dodávateľom ENVIRO a TAZ NITRA. V oboch uvedených spoločnostiach bol v rozhodnom čase konateľom p. F., ktorý dodanie fakturovaných služieb ani nepotvrdil ani nevyvrátil, vzhľadom na to, že odmietol svoju výpoveď v zmysle ust. § 25 ods. 2 Daňového poriadku. Je preto možno uzavrieť, že zo strany priamych dodávateľov žalobcu nedošlo k preukázaniu dodania fakturovaných služieb. Za tejto situácie je potom podstatná tá skutočnosť, že ani samotný žalobca nevedel správcovi dane predložiť žiadne relevantné dôkazy, ktoré by hodnoverne preukázali realizáciu deklarovaneho obchodu. Existencia plnenia medzi žalobcom a jeho deklarovateľmi dodávateľmi zostala sporná.

39. Správny súd poukazuje na to, že žalobca v priebehu kontroly opakovane nespocoval, odmietol vypovedať pri ústnom pojednávaní, na výzvy správcu dane nereagoval a na výsluchy svedkov, o

ktorých bol riadne oboznámený, sa nedostavil, pričom ako kontrolovaný daňový subjekt mal právo počas výkonu daňovej kontroly neustále až do jej skončenia predkladať listinné dôkazy a iné dôkazy, ktoré považoval za relevantné na svoju obhajobu. Správca dane pritom v priebehu daňovej kontroly žalobcu opakovane oboznamoval so zistenými skutočnosťami, vyzýval ho na doplnenie a objasnenie skutočností či predloženie dôkazov, pričom mu dal dostatočný časový priestor na preukázanie svojich tvrdení. Z tohto dôvodu nemôže súd prisvedčiť námietke žalobcu, že správca dane a žalovaný nevykonali všetky potrebné kroky, aby zistili skutkový stav čo najúplnejšie. Žalobca podal vyjadrenie iba k protokolu z daňovej kontroly, pričom navrhol vyhodnotiť ako dôkaz kontrolné výkazy dodávateľov, ktoré majú podľa jeho názoru preukazovať uskutočnenie zdaniteľného plnenia. S obsahom kontrolných výkazov sa žalovaný vysporiadal na strane 13 žalobou napadnutého rozhodnutia, keď v tejto časti rozhodnutia potvrdil, že správca dane nahliadol do kontrolných výkazov deklarovaných dodávateľov, pričom zistil, že títo majú v kontrolných výkazoch zaevidované všetky sporné faktúry. Vzhľadom na skutkové okolnosti, však nie je možné samotný obsah kontrolných výkazov v spojení s predloženými spornými faktúrami vyhodnotiť tak, že preukazujú reálne dodanie služieb od deklarovaných dodávateľov. Tento názor opakovane potvrdil aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v iných veciach týkajúcich sa priamo žalobcu (viď. napr.: sp. zn.: 5Sfk/47/2024, sp. zn.: 2Sfk/49/2024, sp. zn.: 5Sfk/51/2024, sp. zn.: 3Sfk/58/2024).

40. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať 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 (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019).

41. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa DPH. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 27. septembra 2023, sp. zn. 5Sfk/8/2022).

42. Splnenie dôkazného bremena daňového subjektu uplatňujúceho odpočet dane teda nespočíva iba v jeho formálnej deklarácii predložením dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia byť podopreté faktami, musia byť vystavené na materiálnom podklade a musia byť ako právna skutočnosť aj preukázané. V zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 (v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17): „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

43. S prihliadnutím na uvedené skutočnosti správny súd dospel k záveru, že žalobcove námietky nie sú spôsobilé spochybniť závery správcu dane a žalovaného o tom, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno a dodanie fakturovaných služieb, ako materiálnu podmienku na priznanie nároku na odpočet DPH, nepreukázal. Správny súd nezistil ani porušenie základných zásad daňového konania zo strany správnych orgánov, a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

44. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože nezistil dôvod, na základe ktorého možno spravodlivo od žalobcu požadovať, aby žalovanému nahradil trovy konania.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je možné podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia na Správny súd v Bratislave (§ 493e SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP 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 SSP sa podáva (sťažnostné body) a d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh) (§ 445 ods. 1 SSP). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

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