

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-5S/20/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1021200147
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Mgr. Juraj Štorcel, PhD., LL.M.
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1021200147.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mgr. Juraja Štorcela, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Michala Davalu, Ph.D., LL.M. a Mgr. Miroslavy Fodor, v právnej veci žalobcu: Kapsen A&A s.r.o. v likvidácii, so sídlom ul. 29. augusta 1524/24, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 981 121, zastúpený: Mgr. Dávid Štefanka, advokát, so sídlom Povožnícka 18, 841 03 Bratislava – mestská časť Lamač, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101912088/2020 zo dňa 04.12.2020, takto

rozhodol:

- I. Súd žalobu **z a m i e t a** .
- II. Žalovanému právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a** .

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania
Stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) oznámil dňa 04.04.2019 žalobcovi výkon daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“), o. i. aj za zdaňovacie obdobie marec 2018.

2. S odkazom na nahliadnutie do inej daňovej kontroly žalobcu za iné zdaňovacie obdobie – 09/2018 možno z administratívneho spisu vyvodiť, že dňa 27.03.2019 sa vykonal výsluch A. B., bývalej konateľky spoločnosti AMIZ Invest s. r. o., so sídlom Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava, IČO: 50 406 736 (ďalej len „spoločnosť AMIZ“), ktorá potvrdila, že spolupracovali so žalobcom, pričom obchody prebiehali tak, že žalobca ich telefonicky kontaktoval so záujmom o auto, spoločnosť AMIZ sa autá snažila nájsť a následne ich odovzdali, pričom na spoločnosť AMIZ nebolo vedené žiadne auto. Potvrdila vystavenie faktúr. K otázke, akým spôsobom vie spoločnosť AMIZ preukázať (okrem faktúry), že skutočne došlo k nákupu a dodaniu fakturovaných áut svedok uviedol, že to nevie preukázať, pretože v čase výsluchu nebola konateľkou spoločnosti AMIZ. K otázke, prečo spoločnosť AMIZ nepodala žiadne daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie roka 2018 uviedla, že došlo zjavne k omylu. Z administratívneho spisu vyplýva, že spoločnosť AMIZ bola zo strany správcu dane opakovane vyzývaná na predloženie písomností, avšak neúspešne. Vypočutie pani A. B. sa zopakovalo aj dňa 17.12.2019, pričom nevedela predložiť účtovné doklady spoločnosti AMIZ a predložila odovzdávajúci protokol.

3. Správca dane vydal dňa 01.04.2020 protokol z daňovej kontroly na DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia – február 2018, marec 2018, apríl 2018, máj 2018, jún 2018, júl 2018 a október 2018. Žalobca sa v stanovenej lehote k protokolu nevyjadril.

4. Správca dane vydal rozhodnutie č. 100995951/2020 zo dňa 05.06.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume X.XXX,XX eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018. Správca dane sa zameril na splnenie hmotnoprávných podmienok pri odpočte DPH a ustálil, že žalobca ako dôkaz reálneho obstarania tovaru predložil dodávateľské faktúry, avšak žiadne iné relevantné dôkazy preukazujúce reálne prijatie tovaru a služieb od dodávateľa – spoločnosti AMIZ nepredložil. Správca dane mal za to, že žalobca dostatočne a jednoznačne dôkazmi nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov deklarovaných na dodávateľských faktúrach.

5. Voči prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 09.07.2020, pričom namietol (i) porušenie zásad daňového konania, (ii) nesprávne zistenie skutkového stavu veci, (iii) nesprávne právne posúdenie veci a nevysporiadanie sa so všetkými dôkazmi, (iv) nepreskúmateľnosť prvostupňového rozhodnutia a (v) nerešpektovanie žiadosti o prerušenie daňovej kontroly a prerušenie daňového konania.

6. Na podklade podaného odvolania vydal žalovaný rozhodnutie č. 101912088/2020 zo dňa 04.12.2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný uviedol, že správca dane získal dostatočné penzum dôkazov na vyslovenie svojho záveru.

7. K výsluchu konateľky spoločnosti AMIZ žalovaný uviedol, že žalobca sa dňa 17.12.2019 tohto výsluchu nezúčastnil a mal v zmysle § 45 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia, klásť svedkom otázky a vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené vyjadrenia k nim – žalobca však svoje právo počas daňovej kontroly nevyužil.

8. Výpoveď pani A. B. nepovažoval správca dane za dostatočnú vo vzťahu k preukázaniu skutočností na posúdenia uskutočnenia zdaniteľných obchodov pre potreby daňovej kontroly. Ako žalobca, tak ani dodávateľ nepredložili relevantné dôkazy, ktoré by potvrdzovali reálne dodanie tovarov. Žalobca nemal informácie o pôvode motorových vozidiel, nemal informácie o režime, žalobca si nepreveril, či bola spoločnosť AMIZ vlastníkom daných vozidiel. Ďalej žalovaný uviedol, že spoločnosť AMIZ nepodala daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018.

II.

Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu

9. Žalobca podal na Krajský súd v Bratislave správnu žalobu zo dňa 31.01.2021 (ďalej len „žaloba“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia, prvostupňového rozhodnutia a ich zrušenia. Žalobca namietol (i) porušenie zásad daňového konania a porušenie práv žalobcu, (ii) nedostatočné a nesprávne zistenie skutkového stavu, (iii) nevysporiadanie sa s námietkami žalobcu, nevysporiadanie sa so všetkými dôkazmi a nesprávne zhodnotenie vykonaných dôkazov, (iv) nesprávne právne posúdenie splnenia podmienok pre uplatnenie práva na odpočet dane a nesprávne právne posúdenie unesenia dôkazného bremena a (v) nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia – jeho nepreskúmateľnosť.

10. Žalobca poukázal na to, že správca dane nahliadol do administratívneho spisu k daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie 09/2018, ktorého súčasťou bola aj zápisnica o výsluchu bývalej konateľky spoločnosti AMIZ. Žalobca namietol využitie tohto dôkazu, pričom mal za to, že bol získaný v rozpore so všeobecne záväznými predpismi. O vykonaní tohto dôkazu žalobca nemal vedomosť a nemohol sa ho zúčastniť, čím došlo k porušeniu jeho práv. Žalobca namietol, že nebol vykonaný výsluch danej osoby v predmetnom zdaňovacom období, čím došlo k porušeniu zásad daňového konania, a preto došlo k nedostatočnému a nesprávne zistenému skutkovému stavu, keď vykonali dôkazy týkajúce sa iného zdaňovacieho obdobia, kde sa svedok vyjadroval k iným obchodom. Aj napriek tomu mal žalobca za to, že správcovi dane bolo výpoveďou potvrdené, že dodávateľ vykonával pre žalobcu obchodné transakcie týkajúce sa predaja osobných automobilov pre žalobcu. Svedkyňa potvrdila vystavenie faktúr, potvrdila poznanie žalobcu a obchodné vzťahy. K výpovedi zo dňa 17.12.2019 žalobca uviedol, že bola potvrdená spolupráca so žalobcom, ako aj popísaný spôsob spolupráce. Žalobca tak vyčerpал svoje možnosti

ohľadom preukazovania reálneho uskutočnenia zdaniteľných plnení, a preto nedokáže pochopiť, ako mohli orgány finančnej správy zotrvať na tom, že žalobca nepreukázal dôkazmi reálnosť zdaniteľných plnení.

11. Žalobca namietol, že orgány finančnej správy počas daňovej kontroly ani raz nevypočuli súčasného konateľa spoločnosti AMIZ, a teda nevyužili všetky prostriedky na zabezpečenie účelu daňovej kontroly. Orgány finančnej správy ďalej porušili zásadu nestrannosti, keď prehliadli alebo nevzali do úvahy skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu. Podľa názoru žalobcu samotná výpoveď bývalej konateľky spoločnosti AMIZ je dôkazom o preukázaní reálnosti zdaniteľných plnení, pričom skutočnosť, že dodávateľ nepredložil relevantné doklady nemôže ísť na vrub žalobcu.

12. Žalobca ďalej namietol, že správca dane riadne nešpecifikoval svoje pochybnosti, pričom žalobca sa mohol vyjadriť až k protokolu, pričom vyjadrenia žalobcu neboli brané v úvahu a správca dane obratom rozhodol a nevykonal ďalšie dôkazy, ktoré žalobca navrhoval. Žalobca namietol to, že orgány finančnej správy nemali dostatočné informácie na preverenie pôvodu vozidiel, pretože majú prístup do rôznych databáz.

13. Žalobca bol toho názoru, že správcovi dane sa nepodarilo vyvrátiť tvrdenia žalobcu predložené listinnými dôkazmi, vyjadreniami žalobcu a dodávateľa. Žalobca v konaní objasnil a preukázal priebeh obchodnej spolupráce s dodávateľom, predložil rad súvisiacich a vzájomne prepojených dôkazov, pričom orgány finančnej správy opomenuli tieto závery zohľadniť. Žalobca uviedol, že žalovaný nemal snahu preskúmať správnosť postupu správcu dane a len všeobecne konštatoval, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly a vyrubovacím konaním v súlade so zákonom.

14. Žalobca mal za to, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno, disponoval faktúrou vystavenou podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), splnil podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, preukázal reálnosť zdaniteľných obchodov, konateľ žalobcu, ako aj bývalá konateľka dodávateľa svojou výpoveďou potvrdili reálnosť zdaniteľných obchodov.

15. Následne žalobca namietol závery žalovaného ohľadom povinnosti vlastníkov vozidiel pri prihlasovaní vozidiel do evidencie vozidiel. Žalobca nemal možnosť zabezpečiť dôkazy preukazujúce nadobudnutie motorových vozidiel dodávateľom a uvedené ani nie je predmetom daňovej kontroly. Skutočnosť, že dodávateľ žalobcu správcovi dane uvedené dôkazy nepredložil, nemôžu ísť na jeho ťarchu. Žalobca uviedol, že z dôvodu, že spoločnosť AMIZ previedla motorové vozidlá na žalobcu, nevznikla povinnosť dodávateľa prihlásiť motorové vozidlá na jeho meno, pretože vlastníctvo prešlo na žalobcu a následne na konečného klienta. Zároveň ani skutočnosť, že dodávateľ nie je evidovaný ako držiteľ nie je relevantné pre daňovú kontrolu. Z dokazovania vyplynulo, že motorové vozidlá sú evidované na konečných držiteľov automobilov na základe faktúr vystavených žalobcom pre jeho odberateľov. Ďalej žalobca poukázal na úpravu pri nákupe a predaji ojazdených automobilov podľa § 66 zákona o DPH.

16. Ďalej žalobca namietol záver o tom, že nepriznanie nároku na odpočet DPH bol naviazaný na to, že žalobca nepredložil dôkazy o spôsobe prihlásenia automobilu a zmluvu, ktorá by preukazovala, že vlastnícke právo k automobilu nadobudol jeho dodávateľ. Žalobca zhrnul, že preukázal splnenie podmienok na odpočítanie DPH a závery orgánov finančnej správy sú nesprávne.

III.

Vyjadrenie žalovaného

Ďalšie podania účastníkov konania

17. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 25.03.2021, pričom zotrval na tom, že v rámci daňovej kontroly postupoval v súlade s daňovým poriadkom, pričom mohol s odkazom na § 24 ods. 4 daňového poriadku použiť aj dôkaz – výsluch bývalej konateľky spoločnosti AMIZ z iného kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Žalovaný zopakoval, že svedok nepreukázal svoje tvrdenia žiadnymi relevantnými dôkazmi a uzavrel, že síce svedok potvrdzoval nákup a predaj vozidiel, tvrdil, že faktúry vystavil, ale nevedel žiadne skutočnosti relevantne potvrdiť. Informácie o dovoze áut z iných krajín, z rôznych bazárov a súkromných osôb, bez bližšej špecifikácie nemožno považovať za relevantné dôkazy. Žalovaný uviedol, že žalobca mohol získať o jednotlivých úkonoch informácie nahliadnutím do

spisu. Súčasne uviedol, že žalobcovi boli zasielané upovedomenia o ústnych pojednávaníach s pani B., ale sa na nich nezúčastnil, a teda svoje práva nevyužil.

18. Žalovaný zotrval na tom, že pani B. nepreukázala, že ojazdené automobily boli v preverovanom zdaňovacom období marec 2018 žalobcovi dodané spoločnosťou AMIZ. Pani B. predložila iba doklady o tom, že všetky doklady spoločnosti AMIZ odovzdala občanovi Rumunská ako novému konateľovi. V čase obchodných vzťahov bola konateľkou pani B., a preto mala mať podľa žalovaného vedomosť o transakciách.

19. Žalovaný uviedol, že správca dane nemal k dispozícii žiadne doklady o zahraničných dodávateľoch, faktúry, dodacie listy a iné doklady, ktoré by preukazovali, v ktorom štáte a od koho spoločnosť AMIZ automobily nakupovala, a preto ani nebolo objektívne možné vyhľadať informácie o dodávateľoch. Správca dane a žalovaný nemá možnosť osloviť zahraničné daňové správy s požiadavkou o preverenie dodávateľov, ak nevie uviesť predmet preverenia z dôvodu absencie dôkazov.

20. Žalovaný konštatoval, že žalobca predložil faktúry, ale dané nepostačovalo. Žalobca nepredložil jediný dôkaz, ktorý by reálne preukázal dodanie automobilov od spoločnosti AMIZ. Spoločnosť AMIZ nepodala daňové priznania, posledné za rok 2016. Žalovaný uviedol, že správca dane zaslal páňovi Stefanovi Iliemu (nový konateľ spoločnosti AMIZ) výzvu zo dňa 20.11.2020, táto sa vrátila ako neprevzatá. Žalovaný navrhol žalobu zamietnuť.

21. Žalobca zaslal k vyjadreniu žalovaného repliku zo dňa 20.04.2021, pričom zotrval na svojej žalobnej argumentácii.

22. Ďalšie písomné podania zo strany účastníkov konania neboli podané.

IV.

Posúdenie podstatných skutkových a právnych argumentov

23. Na základe § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 01.06.2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon správneho súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety prešla v júni 2023 na Správny súd v Bratislave. V súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2024 v znení Dodatku č. 4, účinného od 21.05.2024, bola vec náhodným výberom prerozdelená a pridelená senátu 7S a je vedená pod sp. zn. BA-5S/20/2021.

24. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobu, žalobou napadnuté rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a s odkazom na § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) napadnuté rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

25. Správny súd v Bratislave rozhodol na pojednávaní, ktoré bolo nariadené v súlade s § 107 a nasl. SSP na deň 12.11.2025, pretože bola splnená podmienka uvedená v § 107 ods. 1 písm. a) SSP a za splnenia podmienok uvedených v § 108 ods. 1 a 2 SSP.

26. Podľa § 493e SSP, v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

27. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

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

29. 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.

30. Podľa § 49 ods. 2 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 a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

31. 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.

32. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

33. 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.

34. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

35. 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.

36. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

37. Podľa § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

38. Predmetom správneho súdneho prieskumu bol súdny prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia, na podklade ktorého žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie, pričom orgány finančnej správy vyrubili žalobcovi rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018 v sume 4.500,00 eur. Úlohou správneho súdu tak bolo, na podklade žalobných námietok vyhodnotiť, či orgány finančnej správy postupovali v súlade so zákonom o DPH, ustálenou súdnou praxou a či ich závery, týkajúce sa vyrubenia dane má oporu v administratívnom pise.

Všeobecne k východiskám odpočítania dane

39. Správny súd dáva primárne do pozornosti, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdného dvora Európskej únie, ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba (i) nepreukáže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, (ii) došlo k daňovému podvodu alebo (iii) došlo k zneužitiu práva (pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022 alebo sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to (i) preukazovaním splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok

odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

40. V zmysle zákona o DPH sa za hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane považujú (i) existencia zdaniteľného plnenia, (ii) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (iii) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Subjekt, ktorý si chce odpočítať daň z pridanej hodnoty má dve povinnosti, a to (i) povinnosť tvrdiť a (ii) povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet dane z pridanej hodnoty za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu.

41. Úlohou správcu dane (vo všeobecnosti) je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje relevantnými dôkazmi. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak má správca dane pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo dňa 07.02.2023). Riadne zistenie a ustálenie skutkového stavu, ktoré má správca dane za preukázané a skutočností, ohľadne ktorých existujú pochybnosti, nepochybne nadväzuje na rozsah dôkazného bremena, ktoré zaťažuje žalobcu preukazujúceho splnenie hmotnoprávnych podmienok pre vznik nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Správca dane musí pomenovať svoje pochybnosti dostatočne jasne, aby daňový subjekt poznal rozsah svojho dôkazného bremena a na základe informácií správcu dane vedel, aké skutočnosti má doložiť ďalšími dôkazmi.

K námietke žalobcu ohľadom využitia dôkazov z inej daňovej kontroly žalobcu

42. Žalobca namietol, že správca dane využil poznatky z inej daňovej kontroly žalobcu – za zdaňovacie obdobie september 2018, čo žalobca považoval za nezákonné. Uvedenú žalobnú námietku vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú.

43. Ako to správne uviedol aj žalobca v žalobe, podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku možno za dôkaz 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. Aj dôkaz, získaný v rámci inej daňovej kontroly žalobcu možno považovať za dôkaz, ktorý môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane.

44. Problematike využitia dôkazov z inej daňovej kontroly sa venoval aj kasačný súd, ktorý uviedol, že nie je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontroly nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly iných subjektov, keďže tieto dôkazy spĺňajú podmienku dôkazu podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku (k tomu pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/76/2020 zo dňa 02.02.2022). Z administratívneho spisu súčasne vyplýva, že výsluch bývalej konateľky spoločnosti AMIZ sa vykonal dňa 27.03.2019 (vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu september 2018), pričom zo zápisnice z tohto výsluchu vyplýva, že upovedomenie o vypočutí tohto svedka bolo žalobcovi doručené dňa 05.03.2019, pričom sa žalobca výsluchu nezúčastnil, a teda nevyužil svoje právo. Žalobca tak mal objektívne vedomosť o predmetnom výsluchu, preto nemožno konštatovať porušenie jeho procesných práv.

K námietke žalobcu o preukázaní reálneho uskutočnenia zdaniteľných plnení

45. Žalobca ďalej namietol, že zo strany žalobcu došlo k preukázaniu reálneho uskutočnenia zdaniteľných plnení, pričom vyčerpal svoje dôkazné bremeno. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia podľa názoru žalobcu preukázala aj výpoveď bývalej konateľky spoločnosti AMIZ. Uvedenú žalobnú námietku vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú.

46. Vychádzajúc z administratívneho spisu správny súd uvádza, že bývalá konateľka spoločnosti AMIZ síce potvrdila obchodnú spoluprácu so žalobcom, avšak táto bola potvrdená len vo všeobecnej rovine s

tým, že všetky doklady boli odovzdané novému konateľovi – pánovi Iliemu. Súčasne z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca v rámci daňovej kontroly síce predložil faktúry, avšak tieto neboli podporené žiadnym ďalším dôkazom, ktorý by preukázal realnosť zdaniteľných obchodov. Tvrdenia žalobcu, ako aj bývalej konateľky spoločnosti AMIZ tak nepreukázali realnosť deklarovaných obchodov.

47. Z administratívneho spisu súčasne vyplýva, že správca dane opakovane vyzýval aj spoločnosť AMIZ na predloženie relevantných dôkazov, avšak neúspešne. Tu je potrebné uviesť, že výzva spoločnosti AMIZ bola adresovaná aj priamo novému konateľovi tejto spoločnosti, a to pánovi Stefan Ilie do Rumunska, o čom svedčí aj doručka v administratívnom spise zo dňa 20.11.2020. Zo strany spoločnosti AMIZ, ako aj zo strany konateľa tejto spoločnosti však nebola vo vzťahu k správcovi dane vyvinutá žiadna aktivita. Na podklade uvedeného tak správny súd konštatuje, že správca dane vykonal všetky potrebné úkony k tomu, aby bol zistený skutkový stav dostatočne, a preto mu nemožno vytknúť pochybenie (a teda sa snažil skontaktovať aj s novým konateľom spoločnosti AMIZ). Naopak, žalobca v rámci konania nevyvinul dostatočnú aktivitu na to, aby preukázal svoje tvrdenia – o čom svedčí aj to, že sa v rámci daňovej kontroly nevyjadroval a nepredkladal dôkazy.

48. Ako to uviedol správny súd vyššie, v prípade preukázania hmotnoprávnych podmienok je dôkazné bremeno na daňovom subjekte – v danom prípade na žalobcovi, ktorý však okrem faktúr v rámci daňovej kontroly nepredložil žiadne ďalšie relevantné dôkazy. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH, má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonných podmienok, po ktorom nasleduje povinnosť daňového subjektu dokázať svoje tvrdenie pre prípad daňovej kontroly, čo vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Ak správca dane identifikuje konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, predložených dokladoch alebo údajoch v nich uvedených, je povinný tieto pochybnosti a ich dôvody daňovému subjektu oznámiť a vyzvať ho na vyjadrenie k nim a na opravu alebo doplnenie dokladov, či objasnenie alebo korekciu údajov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku). Ak tak správca dane urobí, je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu. Ten je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku; rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. 11.2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009).

49. Správny súd akcentuje, že pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014 zo dňa 17.09.2015). 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.

K námietke žalobcu, že správca dane nešpecifikoval svoje pochybnosti

50. Žalobca namietol, že správca dane nešpecifikoval svoje pochybnosti, pričom žalobca sa mohol vyjadriť až k protokolu a na vyjadrenia žalobcu nebolo prihliadnuté. Uvedenú žalobnú námietku vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú.

51. Vychádzajúc z administratívneho spisu správny súd konštatuje, že oznámením zo dňa 05.02.2020 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 03.03.2020 sa u správcu dane uskutoční ústne pojednávanie vo veci oboznámenia s priebehom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia 02/2018, 03/2018, 04/2018, 05/2018, 06/2018, 07/2018 a 10/2018. Súčasne bol žalobca oboznámený aj s tým, že sa v rámci daňovej kontroly môže vyjadrovať. Uvedené oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 17.02.2020. Žalobca sa uvedeného ústneho pojednávania nezúčastnil. Nemožno tak súhlasiť so žalobcom, že by správca dane

nešpecifikoval svoje pochybnosti – žalobca bol opakovane zo strany správcu dane informovaný o svojom postupe, avšak žalobca bol v rámci daňovej kontroly pasívny, pričom aj v prípade, ak odkazuje na to, že sa mohol vyjadriť až k protokolu a na toto vyjadrenie nebolo prihliadnuté, tak uvedené tvrdenie je zjavne nesprávne – žalobcovi bol doručený dňa 09.04.2020, pričom sa v stanovenej lehote nevyjadril, a preto nebolo ani objektívne možné, aby správca dane na dané vyjadrenie prihliadol.

52. Správca dane žalobcovi poskytoval priestor na uplatnenie jeho procesných práv, tieto však žalobca z vlastnej pasivity nevyužil – to, že žalobca nevyužil svoje procesné práva nemôže ísť na vrub správcu dane. Žalobná námietka tak bola vyhodnotená ako nedôvodná.

Záverom

53. Po preskúmaní žaloby a administratívneho spisu správny súd uzatvára, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno, ktoré bolo v prípade preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok na ňom ako na daňovom subjekte. Žalobca v rámci daňovej kontroly preložil výlučne listinné doklady, ktoré však neboli žiadnym relevantným spôsobom potvrdené. Ak žalobca odkazuje na to, že predmetné motorové vozidlá boli ďalej prevedené na nových majiteľov, o čom svedčia aj informácie z evidencie motorových vozidiel, tu správny súd uvádza, že žalovaný nespochybnil, že motorové vozidlá boli evidované na držiteľov v zmysle vystavených faktúr žalobcom, avšak uvedené žiadnym spôsobom nepreukázalo preverovaný vzťah – spoločnosť AMIZ ako dodávateľ a žalobca ako odberateľ. V rámci daňovej kontroly tak neboli predložené relevantné dôkazy preukazujúce reálne prijatie tovar od dodávateľa – spoločnosti AMIZ pre žalobcu.

54. Vychádzajúc z uvedených skutočností správny súd dospel k záveru, že postup správcu dane a žalovaného bol súladný so zákonom. Na podklade daného tak správny súd dospel k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby, a preto ju s odkazom na § 190 SSP zamietol

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 493e SSP a v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

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) (§ 445 ods. 1 SSP).

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

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve, b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu, c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník, d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie, e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd, f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,

i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1 a 2 SSP).