

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: NR-11S/107/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200403  
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 02. 2026  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lucia Kúdelčíková  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2026:4021200403.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lucie Kúdelčíkovej a členov senátu JUDr. Róberta Jakubáča, PhD. a JUDr. Ingridy Hudecovej v právnej veci žalobkyne: Kornélia Dimičová, s miestom podnikania Majzonovo námestie 4, 940 01 Nové Zámky, IČO: 30 393 507, právne zastúpená: slc partners s.r.o., so sídlom Hviezdoslavovo námestie 16, 811 02 Bratislava, IČO: 47 246 634, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 145081/2021 zo dňa 07.04.2021, 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. Daňový úrad Nitra (ďalej aj len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) za január až december 2017, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 101463921/2019 zo dňa 14.06.2019 (ďalej aj len „protokol“). Na základe výsledkov kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa XX.XX.XXXX (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil žalobkyni rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017 v sume 14 407,29 eura.

2. Daňová kontrola DPH bola vykonaná v zmysle § 46 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 aj len „daňový poriadok“), na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 100676559/2018 zo dňa 06.04.2018, rozšírená bola o zdaňovacie obdobia február až december 2016 v zmysle § 46 ods. 4 daňového poriadku, oznámením o rozšírení daňovej kontroly č. 101202628/2018 zo dňa 20.06.2018. Daňová kontrola bola začatá dňa 09.05.2018.

3. Správca dane kontrolou predložených účtovných dokladov zistil, že žalobkyňa si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnila právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. XXXXXXXX zo dňa XX.XX.XXXX, vystavenej v celkovej sume 84 000 eur, z toho základ dane v sume 70 000 eur a DPH v sume 14 000 eur za dodané reklamné služby v zmysle Zmluvy o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 04.01.2017. Faktúru vystavila spoločnosť AKYS, s.r.o., so sídlom Zámocká cesta 30, 811 01 Bratislava, IČO: 45 709 351 (ďalej aj len „AKYS, s.r.o.“).

4. Správca dane za účelom preverenia dodania fakturovaných služieb, požiadal dožiadaním zo dňa 21.06.2018 miestne príslušného správcu dane dodávateľskej spoločnosti o preverenie, či spoločnosť dodávateľskú faktúru vystavila, kto ju podpísal, čo bolo predmetom fakturácie, či bola daň z faktúry priznaná a odvedená, akým spôsobom bol uzatvorený obchodný vzťah a kto za spoločnosti ho uzatvoril. Správca dane požiadal miestne príslušného správcu dane o poskytnutie všetkých informácií, získaných v súvislosti s preverovaným obchodným vzťahom. Z odpovede na dožiadanie, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 13.08.2018 vyplynulo, že správca dane za účelom preverenia požadovaných skutočností vyzval predvolaním zo dňa 11.07.2018 k podaniu svedeckej výpovede A. B., konateľa spoločnosti AKYS, s. r. o., ktorý si predvolanie neprevzal. C. A. B. pri ústnom pojednávaní konanom dňa 08.08.2018 (telefonická a e-mailová komunikácia) za účelom podania svedeckej výpovede, za účasti splnomocneného zástupcu žalobkyne, v odpovediach na otázky správcu dane do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101529237/2018/9104401/lva uviedol, že nakoľko spoločnosť nemala na vykonávanie reklamných činností zamestnancov a ani materiálne vybavenie, reklamné a marketingové služby komplexne zabezpečovala subdodávateľským spôsobom spoločnosť PETAS, spol. s r. o., so sídlom Miletičova 1, 821 08 Bratislava, IČO: 35 912 341 (ďalej aj len „PETAS, spol. s r. o.“), ktorú zastupoval C. D., a to v zmysle uzatvorenej zmluvy o obchodnej spolupráci. C. A. B. nepredložil správcovi dane na preukázanie svojho vyjadrenia žiadne doklady a dôkazy z dôvodu, že boli dňa 04.03.2018 zaistené Kriminálnym úradom finančnej správy. Správca dane zistil, že spoločnosť PETAS, spol. s r. o. zanikla v dôsledku zlúčenia a od 22. februára 2018 sa stala jej právnym nástupcom spoločnosť SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s.r.o., Dr. I. Markoviča 2083/1, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, IČO: 45 981 540 (ďalej aj len „SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s.r.o.“).

5. Správca dane na základe vyjadrenia konateľa spoločnosti A. B. požiadal miestne príslušného správcu dane dožiadaním zo dňa 1. októbra 2018 o poskytnutie fotokópií vystavených faktúr, kníh vystavených a prijatých faktúr, hlavnej knihy, faktúr prijatých od spoločnosti PETAS spol. s r. o. a evidencie DPH. Správcovi dane bola dňa 06.11.2018 doručená odpoveď na dožiadanie, ktorej prílohou boli fotokópie faktúr vystavených spoločnosťou AKYS, s. r. o. pre žalobkyňu, Zmluva o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 04.01.2017 a jej dodatky č. 1, č. 2 a č. 3, hlavná kniha, evidencia DPH a kniha dodávateľských a odberateľských faktúr.

6. Správca dane z predložených dokladov zistil, že spoločnosť AKYS, s. r. o. nakúpila reklamné služby od spoločnosti PETAS, spol. s r. o. Správca dane na základe zistených skutočností požiadal dožiadaním zo dňa 21.06.2018 Daňový úrad Trenčín, ako miestne príslušného správcu dane spoločnosti SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s.r.o. o preverenie, či spoločnosť disponuje účtovnou evidenciou spoločnosti PETAS, spol. s r. o. za kontrolované zdaňovacie obdobie, a tiež o zabezpečenie všetkých informácií súvisiacich s obchodnou činnosťou spoločnosti PETAS, spol. s r. o. a jeho obchodného vzťahu so spoločnosťou AKYS, s. r. o. Z odpovede na dožiadanie, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 24.07.2018, vyplynulo, že správca dane vykonal na adrese sídla spoločnosti SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s.r.o. miestne zisťovanie pri ktorom zistil, že spoločnosť sa na adrese sídla nenachádza. Správca dane ďalej zistil, že spoločnosť nemala zamestnancov a ani majetok, posledné daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby podala za zdaňovacie obdobie roka 2016 a ku dňu 31.07.2014 jej bola ukončená registrácia k DPH. D. B., ktorý bol konateľom spoločnosti v období od 17.02.2014 do 29.03.2018, vo svojom vyjadrení uviedol, že o skutočnosti, že bol konateľom spoločnosti nemá vedomosť, prišiel za ním istý pán, ktorý mu dal podpísať doklady, o aké doklady sa jednalo uviesť nevedel. Ďalej uviedol, že žiadne doklady spoločnosti nemá, žiadnu činnosť za spoločnosť nevykonával, iba podpisoval doklady. K sídlu spoločnosti sa vyjadriť nevedel, na konanie, za spoločnosť nepoveril žiadnu osobu. Správca dane ďalej zistil, že majiteľ nehnuteľnosti neudelil spoločnosti súhlas na zápis nehnuteľnosti ako sídla spoločnosti.

7. Správca dane v ďalšom konaní vyzval predvolaním zo dňa 19.11.2018 k podaniu svedeckej výpovede C. D., bývalého konateľa spoločnosti PETAS, spol. s r. o., ktorý svoju neúčast' na ústnom pojednávaní ospravedlnil predložením potvrdenia o dočasnej pracovnej neschopnosti, ktoré doručil správcovi dane dňa 19.12.2018. Správca dane za účelom zabezpečenia svedeckej výpovede požiadal dožiadaním zo dňa 19.12.2018 Daňový úrad Košice o predvedenie C. D. za účelom zabezpečenia svedeckej výpovede. Z odpovede na dožiadanie, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 28.01.2019 vyplynulo, že C. D. pri svojom vyjadrení potvrdil, že bol konateľom spoločnosti PETAS, spol. s r. o., ktorej hlavným predmetom činnosti bolo sprostredkovanie reklamy a marketingu, spoločnosť nemala zamestnancov, mala virtuálne sídlo, svoju podnikateľskú činnosť vykonávala na celom území

Slovenskej republiky, faktúry vystavoval a podpisoval osobne a taktiež osobne podával daňové priznania k DPH. Ďalej uviedol, že konateľ spoločnosti AKYS, s. r. o. poznal, obchodný vzťah nadviazali v roku 2016, uviedol služby, ktoré boli spoločnosti AKYS, s. r. o. poskytnuté, pričom spoločnosť PETAS, spol. s r. o. nerealizovala dodávku služieb priamo, ale boli zrealizované dodávateľským spôsobom, a to výhradnými dodávateľmi spoločnosti, spoločnosťou GASS, s.r.o., zo sídlom Panská 18, 811 01 Bratislava, IČO: 46 292 322 (ďalej aj len „GASS, s.r.o.“) a neskôr Bright Industry s. r. o., so sídlom Tomášikova 13, 821 01 Bratislava, IČO: 47 469 927 (ďalej aj len „Bright Industry s. r. o.“). K službám boli vypracované dokumentácie o zrealizovaní pravosti obchodu, zmluvy, fotodokumentácia, CD nosiče a tzv. hodnotiace správy. Konateľ spoločnosti nepredložil správcovi dane na preukázanie svojich tvrdení žiadne dôkazy z dôvodu, že ich odovzdal pri prevode obchodného podielu, ktorý bol riešený cez právnych zástupcov, v zmysle odovzdávacieho protokolu novému konateľovi, zástupcovi nástupníckej spoločnosti SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s.r.o. C. D. potvrdil, že žalobkyňu poznal, obchodoval však výlučne so spoločnosťou AKYS, s. r. o.

8. Správca dane na základe vyjadrenia konateľa spoločnosti PETAS, spol. s r. o., že výhradným dodávateľom služieb pre spoločnosť bola spoločnosť GASS, s.r.o., ktorá zanikla dňa 10.08.2017, pričom jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť PADAVAN, s.r.o., Dr. I. Markoviča 2083/1, 915 01 Nové Mesto nad Váhom a spoločnosť Bright Industry s. r. o., požiadal Daňový úrad Bratislava o zabezpečenie svedeckej výpovede bývalého konateľa uvedených spoločností C. E.. Pavel E. poskytol správcovi dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2017, vykonanej v spoločnosti AKYS, s. r. o. vyjadrenie, v ktorom potvrdil vykonávanie sprostredkovateľskej činnosti v oblasti reklamy (nákup a predaj reklamných práv), pričom vystavovanie faktúr a vedenie účtovníctva zabezpečoval osobne, spoločnosti mali virtuálne sídlo, označil dodávateľov spoločnosti, s ktorými komunikoval osobne alebo e-mailom, a tiež identifikoval akcie, na ktorých zabezpečoval reklamné služby. Ďalej uviedol, že spoločnosť nebola organizátorom podujatí, na ktorých zabezpečoval reklamné služby, jediným odberateľom jeho služieb bola spoločnosť PETAS, spol. s r. o. na základe zmluvy, ktorej predmetom boli reklamné práva a zabezpečovanie reklamných priestorov.

9. Správca dane oboznámil žalobkyňu so zistenými skutočnosťami vo výzve na predloženie dôkazov č. 101121948/2019 zo dňa 14.05.2019, ktorou zároveň vyzval žalobkyňu na predloženie dôkazov. Správca dane na základe zistených skutočností vyslovil záver, že v priebehu dokazovania vykonaného v priebehu daňovej kontroly dodávateľská spoločnosť AKYS, s. r. o. nepreukázala, že jej z dodania služieb vznikla daňová povinnosť, čím nebol u žalobkyne preukázaný vznik práva na odpočítanie dane v sume 14 000 eur.

10. Správca dane kontrolou predložených účtovných dokladov taktiež zistil, že žalobkyňa si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnila právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. XXXXXXXX zo dňa XX.XX.XXXX v celkovej sume 8 446,20 eura, základ dane v sume 7 038,50 eura a DPH v sume 1 407,70 eura, za dodané baliace služby. Faktúry vystavila spoločnosť OP Servis s.r.o., so sídlom Laliová 12, 976 31 Vlkanová, IČO: 46 367 501, (ďalej aj len „OP Servis s.r.o.“). Správca dane zistil, že spoločnosť bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňa 27.02.2018 a jej právnym nástupcom sa v dôsledku zlúčenia stala spoločnosť JT COMPANY INVEST s. r. o., so sídlom Dunajská 8, 811 09 Bratislava, IČO: 46 201 904 (ďalej aj len „JT COMPANY INVEST s. r. o.“), ktorej konateľom bol občan Rumunskej republiky Marinel Marian Ciuci.

11. Správca dane za účelom preverenia dodania služby spoločnosťou JT COMPANY INVEST s. r. o. požiadal dožiadaním 101302049/2018 zo dňa 09.07.2018 miestne príslušného správcu dane o preverenie, či spoločnosť JT COMPANY INVEST s. r. o. vykonáva ekonomickú činnosť, či má k dispozícii faktúry vystavené spoločnosťou OP Servis s.r.o., ktoré boli podrobne uvedené v dožiadaní. Z odpovede na dožiadanie, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 08.08.2018, vyplynulo, že zásielky zaslané správcovi dane na adresu sídla spoločnosti JT COMPANY INVEST s. r. o. sa vracajú s poznámkou pošty „adresát neznámy“, spoločnosť so správcovi dane nespolupracuje, sídlo spoločnosti je neaktívne, nakoľko poskytovateľ virtuálneho sídla vypovedal zmluvu z dôvodu neplatenia nájmu zo strany nájomcu. Z odpovede ďalej vyplynulo, že konateľom spoločnosti je občan Rumunska, spoločnosti bola ku dňu 17.02.2017 zrušená registrácia pre DPH. Správca dane z uvedených dôvodov nemal možnosť informácie požadované v dožiadaní preveriť a dodanie služby spoločnosťou JT COMPANY INVEST s. r. o. (právnym nástupcom spoločnosti OP Servis s.r.o.) potvrdiť.

12. Správca dane v ďalšom konaní za účelom preverenia zdaniteľných obchodov, zaslal bývalému konateľovi spoločnosti OP Servis s.r.o. predvolanie na výsluch svedka zo dňa 09.05.2019, ktoré mu bolo doručené dňa 17.05.2019. Upovedomenie o vypočutí svedka zo dňa 09.05.2019 bolo žalobkyni doručené dňa 10.05.2019. Správca dane uskutočnil dňa 03.06.2019 ústne pojednávanie s bývalým konateľom spoločnosti OP Servis s.r.o., ktorý sa v odpovediach na otázky správcu dane do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101334169/2019 vyjadril k personálnemu (zamestnanci spoločnosti mali trvalý pracovný pomer) a materiálno - technickému vybaveniu spoločnosti, popísal priebeh dodania služby (popísal, o aké služby sa jednalo (baliace služby pečiva) a kde boli vykonané t. j. prevádzka PEKÁREŇ NELA), potvrdil vystavenie faktúr pre žalobkyňu, priznanie a odvedenie DPH a tiež úhradu faktúr bankovým prevodom. K preprave sa vyjadril, že sa uskutočnila z Bratislavy do Nových Zámok. Zo svedeckej výpovede ďalej vyplynulo, že svedok odpovedal na kladené otázky žalobkyne. Správca dane na základe zistených skutočností vyslovil záver, že v priebehu dokazovania vykonaného v priebehu daňovej kontroly dodávateľská spoločnosť OP Servis s.r.o. nepreukázala, že jej z dodania služieb vznikla daňová povinnosť, čím nebol preukázaný u žalobkyni vznik práva na odpočítanie dane v sume 1 407,70 eura.

13. Správca dane na základe uvedených skutočností vyslovil vo svojom rozhodnutí č. 576842/2020 zo dňa 14.12.2020 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) záver, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo tak, ako je deklarovane predloženými dodávateľskými faktúrami od spoločností AKYS, s. r. o. a OP Servis s.r.o., nakoľko v priebehu dokazovania vykonaného v priebehu daňovej kontroly neboli získané dôkazy, ktoré by preukazovali reálnosť dodania služby podľa § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 19 ods. 2 zákona o DPH.

14. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podala žalobkyňa odvolanie. Žalobkyňa v odvolaní uviedla, že jednoznačne nesúhlasí so zisteniami správcu dane a v plnom rozsahu ich rozporuje, nakoľko správca dane predložené dôkazy nesprávne vyhodnotil, nedostatočne sa vysporiadal s predloženými dôkazmi a postupoval v rozpore s ustanoveniami zákona o DPH a daňového poriadku. Žalobkyňa taktiež vyslovila názor, že správca dane prekročil svoje právomoci a porušil čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Ďalej uviedla, že správca dane sa nezaoberal návrhmi, dôkazmi, pripomienkami a námietkami predloženými žalobkyňou. Žalovaný rozhodnutím č. 145081/2021 zo dňa 07.04.2021 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. K námietkam žalobkyne z dôvodu, že žalobkyňa svoje námietky bližšie nekonkretizovala, ale ich uviedla len vo všeobecnej rovine, nemohol zaujať relevantné stanovisko a rozviedol ich taktiež len vo všeobecnej rovine.

## II. Žaloba

15. Včas podanou žalobou sa žalobkyňa domáhala zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), e) a f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „SSP“), vrátenia veci na ďalšie konanie a náhrady trov konania.

16. V odôvodnení žalobkyňa uviedla, že jednoznačne nesúhlasí so zisteniami správcu dane a v plnom rozsahu ich rozporuje, nakoľko správca dane nesprávne vyhodnotil predložené dôkazy, nedostatočne sa vysporiadal s predloženými dôkazmi a postupoval v rozpore so zákonom o DPH a daňovým poriadkom, pričom správca dane svojim postupom porušil § 24 daňového poriadku tým, že nezabezpečil všetky dostupné dôkazy potrebné pre spoľahlivé zistenie stavu veci.

17. Žalobkyňa ďalej uviedla, že mohla predložiť len také dôkazy, ktoré bolo možné od nej rozumne očakávať. Žalobkyňa predložila nielen dôkazy účtovného charakteru, ale i hmotné a digitálne dôkazy o uskutočnení zdaniteľného plnenia. Viac dôkazov nebolo možné v technických a zákonných možnostiach žalobkyne predložiť. Správca dane však trval na povinnosti žalobkyne dokázať neurčitým okruhom dôkazov, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo tak, ako je deklarovane v účtovných dokladoch a podporných dokladoch predložených k daňovej kontrole. Správca dane bol povinný ustáliť okruh dôkazov, o ktoré žiada, najmä, ak sa jedná o daňové doklady, resp. musel uviesť, aké ďalšie doklady požaduje (napr. internú komunikáciu medzi pracovníkmi, označenie osôb poverených viesť prípad za účelom ich výsluchu, alebo dodacie listy, či iné hmotné dôkazy). Správca dane nikdy neuviedol, že by žalobkyňa nedodala požadované doklady, alebo že by nejaké doklady správcovi dane chýbali. Z

uvedeného vyplýva, že po hmotnoprávnej stránke si žalobkyňa splnila svoje formálne a dokumentačné záväzky voči správcovi dane.

18. Žalobkyňa si je vedomá, že dôkazné bremeno o splnení podmienok na odpočítanie DPH zaťažuje daňový subjekt, avšak toto dôkazné bremeno nie je absolútne a rozsah požadovaných dôkazov musí vychádzať z bežného chodu obchodnej činnosti podnikateľského subjektu. Správca dane je teda oprávnený požadovať iba taký rozsah dokumentov na preukázanie realizácie zdaniteľného plnenia, ktorý je bežne dostupný u väčšiny podnikateľských subjektov. Žalobkyňa preukázala dodanie služieb a tovarov prostredníctvom zmlúv, objednávok, došlých faktúr, svedeckých výpovedí a ďalšími listinnými dokladmi, pričom ďalšie navrhnuté dôkazné prostriedky boli zo strany správcu dane zamietnuté. Pokiaľ daňový subjekt preukáže dodanie služby prostredníctvom objednávky, faktúry a dodacieho listu, prípadne fotodokumentácie, nie je od neho možno spravodlivo vyžadovať ďalšie dokumenty, nakoľko ďalšie sprievodné dokumenty sa v takomto prípade ani nevyhotovujú. Nie sú potrebné z dôvodu účtovnej evidencie ani z akýchkoľvek právnych aspektov. Správca dane taktiež vyvodil pre žalobkyňu nepriaznivé následky z toho, že v prípade dodávateľa OP Servis s.r.o. došlo k prevodu spoločnosti na nekontaktnú osobu, avšak túto skutočnosť nevedela žalobkyňa žiadnym spôsobom ovplyvniť. Žalobkyňa mala za to, že správca dane na ňu preniesol dôkazné bremeno v rozsahu, ktoré by nebol schopný uniesť žiaden bežný daňový subjekt, nakoľko vyžadovaná dokumentácia sa v obchodných vzťahoch vôbec nevyskytuje. Žalobkyňa v rámci daňovej kontroly predložila všetky bežne dostupné dokumenty, ktorými preukázala reálnosť jednotlivých zdaniteľných plnení a tiež skutočnosť, že ich dodali jednotliví dodávatelia, ktorí sú uvedení na faktúrach, dodacích listoch a obdobných dokumentoch.

19. Žalobkyňa tiež poukázala na to, že napadnuté rozhodnutie nespĺňa obligatórne požiadavky predpokladané zákonom, nakoľko nevychádza zo správne a spoľahlivo zisteného skutkového stavu, pričom žalovaný zároveň predmetnú vec nesprávne právne posúdil. Žalobkyňa tiež uviedla, že došlo k nedodržaniu lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, čo nie je len nedodržaním poriadkovej procesnej lehoty, ale ide o nedodržanie lehoty, ktorá limituje ukončenie vyrubovacieho konania ako osobitného daňového konania, resp. ako záverečnej fázy daňového konania a teda ide o porušenie lehoty zákonnej, čo má za následok nezákonnosť rozhodnutia žalovaného. V tejto súvislosti poukázala na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010. Uvedené rozhodnutie sa týkalo lehoty na ukončenie daňovej kontroly, avšak analogicky ho je podľa žalobkyne možné aplikovať na ďalšiu fázu daňového konania, t. j. na vyrubovacie konanie.

III.

Vyjadrenie žalovaného

20. Žalovaný v písomnom vyjadrení zo dňa 11.11.2021 navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

21. K zneniu § 24 daňového poriadku a k predkladaniu dôkazov žalovaný uviedol, že správca dane a ani žalovaný nespochybňujú skutočnosť, že žalobkyňa predložila správcovi dane za účelom preukázania skutočností, ktoré boli predmetom daňovej kontroly všetky dôkazy, ktoré mala k dispozícii. Ku konaniu správcu dane, ktorý podľa vyjadrenia žalobkyne trval na predložení ďalších dôkazov, žalovaný uviedol, že správca dane vyzval žalobkyňu, aby v prípade, že má k dispozícii ďalšie dôkazy, ktoré by preukázali kontrolované skutočnosti, tieto predložila. K povinnosti správcu dane, týkajúcej sa ustálenia okruhu dôkazov, ktoré vyžaduje predložiť žalovaný uvádza, že správca dane nie je oprávnený, ale ani povinný v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, inštruovať daňový subjekt, aké doklady alebo dôkazy má predložiť, aby mu bolo možné uznať právo na odpočítanie DPH. K námietke žalobkyne, že si svoju dôkaznú povinnosť splnila, žalovaný uviedol, že tým, že žalobkyňa predložila správcovi dane doklady, ktorými deklarovala vznik práva na odpočítanie dane, ešte nie je preukázaná opodstatnenosť a preukázateľnosť uplatneného práva. Aby bol vznik práva na odpočítanie dane preukázaný, musí ho vedieť preukázať predložením relevantných, správcom dane overiteľných dôkazov aj jeho obchodný partner, v prípade, že bolo dodanie služieb realizované subdodávateľským spôsobom, musia vedieť dodanie služieb preukázať aj subdodávateľské spoločnosti. Skutočnosť, že dodanie služieb je preukázané iba vyjadrením zástupcov dodávateľských, resp. subdodávateľských spoločností, taktiež nemožno považovať za preukázané dodanie služieb, pretože vyjadrenie o niečom, čo nie je žiadnym iným spôsobom preukázané, nie je možné v daňovom konaní považovať za dôkaz.

22. Správca dane vykonával dokazovanie takým spôsobom a v takom rozsahu, ktorý mu umožnil preveriť realizáciu obchodných prípadov tak u žalobkyne, ako aj u jej priamych obchodných partnerov (dodávateľa), a tiež v subdodávateľských spoločnostiach. Správca dane pri zabezpečovaní dôkazov prihliadal na výpovednú hodnotu dôkazov. Svedecké výpovede zamestnancov dodávateľských spoločností bez predloženia ďalších dôkazov nie je možné považovať za také dôkazy, ktoré by preukázali, že služby boli skutočne zrealizované vo fakturovanom rozsahu, a práve osobou uvedenou na predložených faktúrach, ako dodávateľ. K námietke žalobkyne, že správca dane napriek tomu, že disponoval osobnými údajmi zamestnancov dodávateľskej spoločnosti, ich nepredvolal k podaniu svedeckej výpovede, žalovaný uviedol, že skutočnosť, že žalobkyňa predložila správcovi dane registračné listy zamestnancov dodávateľskej spoločnosti zo sociálnej poisťovne a zdravotných poisťovní, nie je dôkazom o tom, že služby boli skutočne dodané uvedenou spoločnosťou. K zabezpečeniu svedeckých výpovedí zamestnancov dodávateľskej spoločnosti žalovaný uviedol, že správca dane v rámci dokazovania posudzuje závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov, a je v jeho právomoci posúdiť rozsah a vypovedaciu schopnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov. Správca dane skúmal súvislosť navrhovaného dôkazu k už vykonanému dokazovaniu, t. j. jeho schopnosti zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania, resp. skúmal, či navrhovaný dôkaz môže lepšie ozrejmiť skúmaný skutkový stav. Svedkovia by možno svojimi výpoveďami potvrdili vykonanie služieb v prospech žalobcu, ale svoje vyjadrenia by nepreukázali listinnými dôkazmi. Svedeckými výpoveďami sa v priebehu dokazovania v daňovom konaní overuje existencia deklarováných obchodných prípadov, ktoré musia byť preukázané listinnými dokladmi.

23. K neprevereniu kontrolných výkazov dodávateľských spoločností žalovaný uviedol, že kontrolné výkazy obsahujú informácie o uskutočnených dodaniach tovarov a služieb. Uvedené informácie, tak ako aj informácie, vyplývajúce z podaného daňového priznania, alebo účtovnej evidencie, je potrebné preveriť. Správca dane na základe skutočností zistených v dodávateľských, resp. subdodávateľských spoločnostiach nepovažoval za potrebné preverovať predložené kontrolné výkazy. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úlohou, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré má už správca dane v priebehu konania k dispozícii.

24. K námietke žalobkyne, že správca dane nezistil skutkový stav spoľahlivo, žalovaný uviedol, že správca dane vykonal za účelom zistenia čo najúplnejšieho skutkového stavu dokazovanie v takom rozsahu, aby bolo možné vysloviť záver, že nebolo preukázané, že deklarované služby boli dodané v rozsahu a práve osobou, uvedenou na predložených faktúrach ako dodávateľ.

25. K namietanému porušeniu zásady rýchlosti a hospodárnosti konania žalovaný uviedol, že z konania správcu dane namietané skutočnosti nevyplývajú. K namietanému porušeniu zásady zákonnosti tým, že správca dane v rozhodnutí uviedol, že žalobkyňa nepriamo zodpovedá za svojich obchodných partnerov, žalovaný uviedol, že s vyjadrením správcu dane súhlasí. Bolo výlučne na rozhodnutí žalobkyne, koho si vyberie za svojho obchodného partnera, ale v prípade, že obchodný partner, resp. jeho dodávateľia nepreukážu realizáciu obchodných prípadov predložením relevantných, správcovi dane overiteľných dôkazov, dostáva za žalobkyňa do dôkaznej núdze, nakoľko realizácia obchodného prípadu sa hodnotí ako nepreukázaná. K namietanej zásade súčinnosti žalovaný opakovane uviedol, že správca dane skúmal súvislosť navrhovaného dôkazu k už vykonanému dokazovaniu, t. j. jeho schopnosti zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania, resp. skúmal, či navrhovaný dôkaz môže lepšie ozrejmiť skúmaný skutkový stav a dospel k záveru, že vykonaním navrhovaných svedeckých výpovedí a preverením kontrolných výkazov dodávateľských spoločností, by nezistil také skutočnosti, ktoré by mohli mať na už zistený skutkový stav, podstatný vplyv. K namietanej zásade voľného hodnotenia dôkazov, na základe žalobkyňou uvedených zásad žalovaný uviedol, že nepochybuje, že žalobkyňa obchodné vzťahy so svojimi dodávateľmi uzatvorila dobrovoľne. Nakoľko obchodný vzťah je dvojstranný právny akt, musia jeho realizáciu preukázať predložením dokladov a dôkazov aj obchodní partneri žalobkyne. Dodávateľské spoločnosti si túto povinnosť voči správcovi dane nesplnili a dodanie fakturovaných služieb nepreukázali.

26. Správca dane za účelom zistenia čo najúplnejšieho skutkového stavu hodnotil dôkazy, ktoré boli predložené v priebehu daňovej kontroly žalobkyňou alebo jej obchodnými partnermi, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti z hľadiska pravdivosti a preukaznej hodnoty.

Správca dane vykonal za účelom zistenia a preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane všetky jemu dostupné procesné úkony smerujúce k zisteniu skutkového stavu v predmetnej veci, no napriek tomu nebolo preukázané, že žalobkyni dodali služby spoločnosti, deklarované na predložených dokladoch, ako dodávateľa. K namietanej nepreskúmateľnosti a zmätočnosti rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane hodnotil predložené a získané dôkazy v nadväznosti na ustanovenia zákona o DPH tak, ako to vyplýva z jeho rozhodnutia. Správca dane vydal rozhodnutie v súlade s platnými právnymi predpismi, pričom rozhodnutie obsahuje všetky náležitosti tak, ako to ustanovuje § 63 daňového poriadku.

27. Žalovaný ďalej poukázal na výsledok daňovej kontroly DPH vykonanej u spoločnosti AKYS, s. r. o., po ktorej bolo na základe vykonaného preverovania dokazovania neuznané právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou PETAS, spol. s r. o., ktorá spoločnosti AKYS, s. r. o. dodala služby, a ktoré boli následne v zmysle vystavených faktúr, dodané žalobkyni. Spoločnosť PETAS, spol. s r. o. dodali služby spoločnosti GASS, s.r.o. a Bright Industry s. r. o. Z dokazovania správcu dane ďalej vyplynulo, že služby, ktoré boli spoločnosti AKYS, s. r. o. poskytnuté, neboli zrealizované spoločnosťou PETAS, spol. s r. o. priamo, ale boli zrealizované dodávateľským spôsobom, a to výhradnými dodávateľmi spoločnosti, spoločnosťou GASS, s.r.o. a neskôr Bright Industry s. r. o. Tieto spoločnosti nepredložili správcovi dane žiadne dôkazy, ktorými by dodanie služieb v prospech žalobkyne preukázali. Žalovaný uvedené skutočnosti uviedol z dôvodu poukázania na rozsiahle dokazovanie, vykonané správcom dane za účelom preverenia skutočností deklarovaných žalobkyňou. Predloženie účtovných dokladov (faktúr, dodacích listov, a pod.) je jednou z podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane, nie je to však dôkazom o tom, že dodanie služieb bolo zrealizované v rozsahu a práve osobou, uvedenou na dokladoch ako dodávateľ.

28. Správca dane vykonaným dokazovaním v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania zistil, že dodanie služieb tak, ako ho deklarovala na predložených faktúrach žalobkyňa, preukázané nebolo. Dôkazné bremeno je primárne na strane daňového subjektu, ktorý musí vedieť preukázať, že si svoje práva uplatňuje za splnenia zákonom stanovených podmienok, čo znamená, že musí vedieť preukázať, že dodávateľovi vznikla z dodania tovaru alebo služby daňová povinnosť, a daňovému subjektu právo na odpočítanie dane. K dôkaznému bremenu správcu dane, ktoré správca dane podľa názoru žalobkyne neuniesol, žalovaný uviedol, že dôkazná povinnosť správcu dane je ustanovená v § 24 ods. 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu. Úlohou správcu dane v priebehu daňovej kontroly je preverovať skutočnosti deklarované na predložených dokladoch a nie primárne vyhľadávať dôkazy v prospech daňového subjektu, na preukázanie ním tvrdených skutočností.

29. K dodávateľskej spoločnosti OP Servis s.r.o. žalovaný uviedol, že správca dane na základe zistení, týkajúcich sa dodávateľskej spoločnosti a jej právneho nástupcu vyslovil záver, že nakoľko dodávateľská spoločnosť, resp. jej právny nástupca nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy, ktorými by dodanie služby v prospech žalobkyne preukázali, nie je možné vysloviť záver, že dodávateľská spoločnosť fakturované služby žalobkyni skutočne aj dodala, a že jej z dodania služieb vznikla daňová povinnosť. Tým nebolo ani preukázané, že žalobkyni vzniklo právo na odpočítanie dane.

30. K námietke žalobkyne, týkajúcej skutkových okolností, žalovaný uviedol, že správca dane vykonal v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania dokazovanie, na základe výsledkov ktorého vyslovil záver, že dodanie služieb, deklarovaných na predložených účtovných dokladoch v rozsahu a práve spoločnosťami, uvedenými ako dodávateľa, nebolo preukázané. Správca dane v rozhodnutí uviedol všetky úkony, ktoré za účelom preverenia skutočností vyplývajúcich z predložených listinných dôkazov vykonal, zistené skutočnosti vyhodnotil a k vyjadreniu žalobkyne k zisteným skutočnostiam, ako aj k nevykonaniu navrhovaných dôkazov, zaujal stanovisko. Správca dane zistené skutočnosti odôvodnil v nadväznosti na ustanovenia daňového poriadku a zákona o DPH, pričom zistené skutočnosti hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Rozhodnutie vychádza zo skutkového stavu zisteného v takom rozsahu, ktorý je postačujúci pre vydanie rozhodnutia vo veci, pričom rozhodnutie striktné spĺňa požiadavky ustanovené v § 63 ods. 5 daňového poriadku.

31. K námietke žalobkyne ohľadom nedodržania lehoty na vydanie rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane pred uplynutím trojmesačnej lehoty na vydanie rozhodnutia požiadaval druhostupňový orgán

o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, pričom v žiadosti uviedol dôvody, pre ktoré žiada lehotu na vydanie rozhodnutia predĺžiť. Druhostupňový orgán žiadosti správcu dane vyhovel a lehotu na vydanie rozhodnutia správcovi dane predĺžil o tri mesiace. Správca dane pred uplynutím predĺženej lehoty opakovane predložil druhostupňovému orgánu žiadosť o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, druhostupňový orgán žiadosti správcu dane opakovane vyhovel a lehotu na vydanie rozhodnutia predĺžil o tri mesiace. Správca dane informoval žalobkyňu o opakovanom predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia pri ústnom pojednávaní, ktoré sa konalo v priebehu opakovanej predĺženej lehoty. Pretože žalovaný, ako druhostupňový orgán, predĺžil správcovi dane lehotu na vydanie rozhodnutia opakovane, správca dane vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane v lehote ustanovenej v oznámení druhostupňového orgánu. K námietke žalobkyne, že ju správca dane o predĺženej lehote upovedomil až pri ústnom pojednávaní, čím došlo k závažnému porušeniu daňového poriadku, žalovaný uviedol, že správca dane svoju žiadosť o opakované predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní odôvodnil vykonaním ďalších úkonov, potrebných pre správne posúdenie zistených skutočností. Je na úvahe správcu dane, aké úkony v priebehu vyrubovacieho konania v predĺženej lehote za účelom zistenia oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie dane vykoná. K vyjadreniu žalobkyne, že pokiaľ by zákonodarca mal v úmysle umožniť správcovi dane opakovane predĺžiť už predĺženú lehotu, výslovne by túto skutočnosť v zákone uviedol, žalovaný uviedol, že zo znenia § 68 ods. 3 posledná veta daňového poriadku vyplýva, že ak vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Zo znenia citovaného ustanovenia nevyplýva, že druhostupňový orgán nemôže predĺžiť lehotu na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, v zložitých prípadoch, opakovane.

#### IV.

##### Replika žalobkyne

32. Žalobkyňa v replike zo dňa 10.03.2022 zotrvala na rozsahu a dôvodoch žaloby. Zopakovala, že daňový subjekt môže predložiť len také dôkazy, ktoré je možné od neho rozumne očakávať. Považovala za pochopiteľné, že nedisponuje dokladmi, ktoré sa týkajú iných daňových subjektov a ich účtovníctva. Z tohto vyplýva, že žalovaný síce považuje predložené dôkazy za nedostatočné, ale zároveň dôkazy, ktoré by boli dostačujúce, boli povinné predložiť iné subjekty. Žalobkyňa zároveň považuje postup žalovaného v oblasti zadefinovania prenesenia dôkazného bremena za natoľko všeobecný, že následné vyvodenie záveru, že žalobkyňa nedokázala preukázať uskutočnenie zdaniteľných transakcií, ktoré boli predmetom daňovej kontroly, je nepreskúmateľné a zmätočné. Okrem toho, žalovaný bez zákonného dôvodu prenáša na žalobkyňu dôkazné bremeno, ktorého preukázaním je zaťažený tretí subjekt, resp. subjekty.

33. K tvrdeniu žalovaného, že zo znenia ustanovení daňového poriadku nevyplýva, že druhostupňový orgán nemôže opakovane v zložitých prípadoch predĺžiť lehotu na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, žalobkyňa uviedla, že toto tvrdenie žalovaného nemá oporu v daňovom poriadku, ani v právnej teórii. Výklad ustanovenia § 68 ods. 3 daňového poriadku žalovaným je dokonca v rozpore aj s ústavnou zakotveným princípom, podľa ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Treba zdôrazniť, že daňová kontrola predstavuje zásah do súkromnoprávnej sféry kontrolovaného daňového subjektu, preto je dôležité, aby v jej priebehu bola dodržaná zásada proporcionality a účelnosti. Podľa žalobkyne z logického výkladu Ústavy Slovenskej republiky v spojitosti s ustanovením § 68 ods. 3 daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že ak by žalovaný bol oprávnený opakovane predĺžiť lehotu na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, muselo by toto oprávnenie žalovaného byť zadefinované v príslušnom ustanovení, čo podľa názoru žalobkyne evidentne nie je. Žalovaný teda pri predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní postupoval svojvoľne a nezákonne.

34. Žalovaný nevyužil právo vyjadriť sa k replike žalobkyne.

#### V.

Konanie na správnom súde a posúdenie podstatných právnych argumentov

35. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „zákon č. 151/2022 Z. z.“) Správny súd v Bratislave začal svoju činnosť 01.06.2023 a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Nitre a Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Vec vedená na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 11S/107/2021 bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2023 v znení Dodatku č. 1 náhodným výberom pridelená senátu 6S Správneho súdu v Bratislave a je vedená pod sp. zn. NR-11S/107/2021.

36. Správny súd v Bratislave (ďalej aj len „správny súd“) ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10 a § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že žaloba je nedôvodná. Správny súd rozhodol o žalobe bez nariadenia pojednávania podľa § 107 ods. 2 SSP, keďže ani jeden z účastníkov nepožiadala o nariadenie pojednávania. Termín verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli správneho súdu a na webovom sídle súdu najmenej päť dní pred jeho vyhlásením a rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 17.02.2026 (§ 137 ods. 4 SSP).

37. Podľa § 493e SSP v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30.06.2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30.06.2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

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

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

40. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

41. Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitnosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

42. Podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. Predmetom konania pred správnym súdom bolo preveriť zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok vzniku nároku žalobkyne na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenie (služby) v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2017 od dodávateľov AKYS, s.r.o. a OP Servis s.r.o., preveriť, či sú napadnuté rozhodnutia dostatočne a presvedčivo odôvodnené a vydané v zákonom stanovenej lehote.

47. Správny súd v súvislosti s obsahom podanej všeobecnej správnej žaloby, viazaný rozsahom a dôvodmi v nej uvedenými (§ 134 ods. 1 SSP) uvádza, že značná časť žalobkyňou podanej žaloby je tvorená všeobecnými tvrdeniami bez konkretizácie k prejednávanej veci či odkazom na zákonné ustanovenia, vrátane enumerácie všetkých zákonom stanovených dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 SSP. Žalobná námietka musí mať určitú mieru konkretizácie, aby správny súd mohol vôbec pristúpiť k súdnemu prieskumu. Bolo povinnosťou žalobkyne, aby svoje žalobné body dostatočne konkretizovala a tým umožnila správnemu súdu prieskum napadnutého rozhodnutia v kontexte uplatnených žalobných bodov.

48. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právny názor Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2024 zo dňa 30.09.2025, ktorý je analogicky aplikovateľný aj na prejednanú žalobu: „34. Kasačný súd na úvod poukazuje na to, že kvalita kasačnej sťažnosti do značnej miery predurčuje obsah rozhodnutia kasačného súdu. Strohá a všeobecná kasačná (žalobná) argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti (žaloby) iba v zodpovedajúcej - nízkej - miere detailov (k tomu porovnaj napr. aj nasledovné rozhodnutia kasačného súdu - sp. zn. 1Svk/18/2022 zo dňa 28. marca 2024, sp. zn. 4Sfk/44/2022 zo dňa 27. júla 2023 a i., príp. analogicky rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 1 AS 132/2021- 30 zo dňa 15.07.2021, č. k 1 Afs 163/2021-52 zo dňa 12.10.2021 a č. k. 3 Afs 284/2022-99 zo dňa 14.04.2023), k čomu musel kasačný súd pristúpiť vo vzťahu k niektorým sťažnostným námietkam aj v tejto veci. Súčasne najvyšší správny súd pripomína, že v konaní o kasačnej sťažnosti vystupuje ako inštancia kasačná. Jeho úlohou teda nie je primárne preskúmať skutkové zistenia správnych orgánov, ale podrobiť hodnoteniu ich právne posúdenie veci, a to v spojení s právnymi názormi správneho súdu.“

49. Na úvod správny súd považuje za dôležité zdôrazniť, že v rámci daňového konania je nevyhnutné rozlišovať medzi (I) požiadavkou na preukázanie hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (II) požiadavkou na preukázanie formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (III) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu daňového podvodu a (IV) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu zneužitia práva.

50. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (I) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (II) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (III) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) smernice Rady č. 2006/112/ES, ale aj rozhodnutia SD EÚ vo veci F. G., C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci H. I. B., J./XX zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci B. C. F., J./XX zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) smernice Rady č. 2006/112/ES, rozhodnutia SD EÚ vo veci F. G., J./XX zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci H. I. B., J./XX zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci B. C. s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia SD EÚ vo veci B. C. F., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci I. F., J./XX zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

51. Správny súd na základe rozhodnutí daňových orgánov konštatuje, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov žalobkyne bolo neunesenie dôkazného bremena žalobkyne vo vzťahu k preukázaniu, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili práve dotknutými spoločnosťami, teda osobami uvedenými na sporných faktúrach, a deklaroványm spôsobom. Bolo teda

spochybnené splnenie materiálnej, resp. hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane, a to dodanie služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby, t. j. so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska).

52. K namietanému neprimeranému prenosu dôkazného bremena na žalobkyňu správny súd poukazuje na skutočnosť, že ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný. Dôvodom na prenos dôkazného bremena na daňový subjekt však nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane. Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (žalobkyňa), bola žalobkyňa následne povinná pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnila.

53. Správny súd zdôrazňuje, že na 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 pre vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

54. Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodu, prípadne odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobkyňu napovedať, akým spôsobom má okrem predložených daňových dokladov preukázať pravdivosť svojich tvrdení o skutočnom vykonaní deklarovaneho zdaniteľného plnenia. Bolo na žalobkyňu, aby predložila dôkazy potvrdzujúce, že plnenia skutočne prijala tak, ako to deklarovala. Správca dane nemá povinnosť inštruovať daňový subjekt, akými rôznymi dôkazmi by mohol preukázať ním deklarované (preverované) zdaniteľné plnenie. Dôkazné bremeno o dodaní služieb deklarovanej dodávateľom nezaťažuje správcu dane, ale daňový subjekt. Pokiaľ správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobkyňou, možno konštatovať, že splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Napokon je potrebné dodať, že konkrétne skutkové okolnosti preverovaných zdaniteľných plnení predsa nemôžu byť známe správcovi dane, ale musia byť známe práve žalobkyňu, a preto ona jediná je spôsobilá rozpoznať okruh dôkazov, ktorými by mohla preukázať v konaní relevantné konkrétne skutkové okolnosti osvetľujúce dodanie preverovaných služieb dodávateľmi uvedenými na faktúrach.

55. Správny súd teda konštatuje, že má za nepochybne preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia nedošlo, resp. žalobkyňa vo vzťahu k deklarovaneho zdaniteľnému plneniu neunesla dôkazné bremeno. Ak si teda žalobkyňa nárokovala odpočítanie DPH na základe takto neexistujúceho plnenia, právo na odpočítanie DPH jej vôbec nevzniklo, keďže fakticky nebolo žiadne zdaniteľné plnenie ani uskutočnené.

56. K námietke týkajúcej sa nedodržania lehoty na vydanie rozhodnutia správny súd uvádza, že znenie § 68 ods. 3 daňového poriadku umožňuje, ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť v lehote troch mesiacov, primerane predĺžiť lehotu na vydanie rozhodnutia pred jej uplynutím, a to na základe písomného odôvodnenia. O tomto rozhoduje druhostupňový orgán a správca dane musí o tejto skutočnosti upovedomiť dotknutý daňový subjekt. Príslušná právna úprava však nijako neobmedzuje tzv. počet predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia, ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno vydať rozhodnutie ani už v raz predĺženej lehote. Bolo aj v záujme žalobkyne, aby v rámci vyrubovacieho konania boli náležite zistené všetky skutočnosti ovplyvňujúce jeho výsledok. Z toho dôvodu správny súd túto námietku žalobkyne považoval za nedôvodnú, pretože rozhodnutie správca dane vydal v súlade s ustanovením § 68 ods. 3 daňového poriadku. Za určité procesné pochybenie považuje správny súd situáciu, kedy správca dane o opakovanom predĺžení lehoty neupovedomil daňový subjekt v primeranom čase, ale daňový subjekt sa o vzniknutom stave dozvedel až pri ústnom pojednávaní konanom dňa 16.06.2020. V súlade s ustanovením § 191 ods. 1 písm. g) SSP môže

porušenie procesného pravidla (ustanovenia o konaní pred orgánom verejnej správy) viesť k zrušeniu právoplatného rozhodnutia orgánu verejnej správy len v prípade, ak je (i) podstatné a (ii) ak mohlo mať vplyv na správnosť výroku vo veci samej (mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej). Zároveň však správny súd uvádza, že § 191 ods. 1 písm. g) SSP vymedzuje zásady posudzovania procesných nedostatkov v postupoch/konaniach orgánov verejnej správy a vychádza pritom z toho, že procesné nedostatky v postupoch správneho orgánu môžu byť dôvodom na zrušenie rozhodnutia len v prípade, ak mohli mať vplyv na jeho správnosť a zákonnosť. Rozhodnutie nemožno zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces v záujme odstránenia jeho formálnych nedostatkov, pokiaľ by takýto postup nemohol prívodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania. V uvedenom prípade, keď správca dane primeraným spôsobom neupovedomil daňový subjekt o predĺžení lehoty, vzniknutý stav podľa názoru správneho súdu nemal bezprostredný vplyv na správnosť a zákonnosť napadnutého rozhodnutia, obzvlášť v situácii, keď sa daňový subjekt o predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní dozvedel na pojednávaní konanom dňa 16.06.2020.

57. Správny súd dodáva, že nie je povinnosťou zaoberať sa všetkými namietanými skutočnosťami ale len tými, ktoré boli rozhodujúce pre vydanie napadnutých rozhodnutí. V tomto kontexte správny súd poukazuje na ustálenú judikatúru, v zmysle ktorej právo na spravodlivý proces spravidla vyžaduje, aby rozhodnutie súdu bolo odôvodnené. Odôvodnenie rozhodnutia je inter alia aj zárukou toho, že výkon spravodlivosti nie je arbitrárny. Je predpokladom toho, aby strany mohli účinne uplatňovať právo na opravné prostriedky. Napokon je predpokladom kontroly výkonu spravodlivosti zo strany verejnosti. Z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj len „ESLP“) vyplýva, že čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd zaväzuje súdy odôvodniť svoje rozhodnutie, ale nemožno ho chápať tak, že vyžaduje, aby na každý argument účastníka bola daná podrobná odpoveď, plnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad (napríklad rozhodnutia ESLP vo veciach H. K. L. H. L., M. N. H. O., rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. 329/2010, III. ÚS 726/2016, rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžo/150/2009).

58. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane sú vecne správne, a preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

59. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 168 a contrario SSP tak, že úspešnému žalovanému ich náhradu nepriznal, keďže nezistil dôvody, pre ktoré by bolo možné od žalobkyne spravodlivo požadovať, aby ich žalovanému nahradila.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Bratislave. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

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

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).

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