

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-6S/93/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1021200778
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jeannette Hajdinová
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2026:1021200778.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jeannette Hajdinovej a členov senátu doc. JUDr. Mateja Horvata, PhD., a JUDr. Petry Šuttovej, LL.M., v právnej veci žalobcu: ACS, spol. s r. o., so sídlom Ružová dolina 10, 821 09 Bratislava, IČO: 31 389 333, právne zastúpený: Advokátska kancelária Melničák a Semančíková, s. r. o., so sídlom Záhradnícka 29, 811 07 Bratislava, IČO: 36 860 891, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100402603/2021 zo dňa 09.03.2021, takto

rozhodol:

I. Správny súd v Bratislave rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100402603/2021 zo dňa 09.03.2021 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I. Predmet správneho súdneho prieskumu

1. Predmetom správneho súdneho prieskumu je rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 100402603/2021 zo dňa 09.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný na základe odvolania podaného: ACS, spol. s r. o. (ďalej len „daňový subjekt“ alebo „žalobca“), podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „DP“), potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 101531910/2020, 9106408/HIô zo dňa 06.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

II. Priebeh administratívneho konania

2. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 6 DP určil daňovému subjektu rozdiel v sume nadmerného odpočtu 14.668,40 eur na dani z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie november 2014, keď znížil nadmerný odpočet zo sumy 20.039,05 eur na sumu 5.370,65 eur.

3. Správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014, o ktorých vypracoval protokol č. 102770810/19, 9104408/HIô zo dňa 02.12.2019 (ďalej len „protokol“), ktorý bol daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie doručený 10.12.2019. Daňová kontrola bola realizovaná na základe oznámenia o daňovej kontrole DPH, ktorú daňový subjekt prevzal dňa 19.03.2019 a v ktorej bol určený dátum začatia daňovej kontroly na deň 10.04.2019.

4. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly preveroval zdaniteľné obchody daňového subjektu, ktoré boli fakturované daňovým subjektom Dial sk, s. r. o., 1. mája 18, 010 01 Žilina, IČO: 45 579 075 (ďalej len „Dial sk“; právny nástupca: spoločnosť Košo music production, s. r. o., a následne na to Vykúpto, s. r. o. – zaniknutá výmazom z obchodného registra 09.10.2019). Správca dane realizoval výsluch svedka - bývalého konateľa Dial sk: A. B. B., z ktorého vypracoval zápisnicu č. 10231614/2019, z ktorej (okrem iného) vyplynulo, že faktúry od daňového subjektu boli uhradené v plnej výške. Diela boli dodané formou subdodávok realizovaných pracovitými rómskymi spoluobčanmi, na ktorých mali kontakty, resp. pani C. (zamestnankyňa Dial sk) realizovala nábor prostredníctvom inzerátov. Pri výkopoch bol vždy niekto za investora, ktorý na výkopy dohliadal, a pri odbornej práci ako ukladanie vedenia tam už bol aj za Dial sk niekto stále. Systém práce fungoval tak, že generálny investor zadal zákazku daňovému subjektu, ktorý bol ich obchodným partnerom, a pre ktorého vykonávali činnosti uloženia optickej siete.

5. Správca dane preverovaním zistil, že najväčšími dodávateľmi Dial sk boli daňové subjekty RUDOLF, s. r. o., IČO: 36 335 088 a K + D, s. r. o., IČO: 44 460 040, ktoré obe mali konateľa: p. D. E.. Obe spoločnosti boli zrušené a na výsluch svedka sa táto osoba nedostavila. Správca dane zistil, že pri daňovej kontrole DPH za november 2014 u Dial sk bol uskutočnený aj výsluch svedka D. E., z ktorého vyplynulo, že spoločnosť Dial sk mu nie je známa, faktúry nevystavil a ani nepodpísal, podpis na nich nie je jeho. Správca dane zo Sociálnej poisťovne zistil, že spoločnosť K + D nebola evidovaná v registri zamestnávateľov a Dial sk mala jedného zamestnanca: p. F. C.. Z kontrolných výkazov zistil, že spoločnosť RUDOLF nepriznala dodanie tovarov a služieb voči Dial sk, zatiaľ čo Dial sk si uplatnil odpočítanie dane z faktúr od daňového subjektu RUDOLF.

6. Daňový subjekt na základe výzvy správcu dane zo dňa 18.09.2019 uviedol, že plnenia boli dodané spoločnosťou Dial sk, išlo o realizáciu optickej siete pre spoločnosť Slovanet, a. s., v celkovej dĺžke približne 50 km v Bratislave. Stavebný denník daňový subjekt nevedol. Zoznamami pracovníkov subdodávateľov nedisponuje. Vlastní vlastný kompresor na stlačený vzduch a iné nástroje, stroje pre zemné práce, ak sa vykonávali strojne, si zabezpečovali dodávatelia sami.

7. Šetrením správcu dane u dodávateľa (Dial sk) sa nepodarilo preukázať, že fakturované práce uskutočnil práve dodávateľ uvedený na faktúrach, keď tento subjekt deklaroval, že práce vykonali rôzne partie spoluobčanov, no nepreukázal akých a uplatnil si odpočítanie dane z faktúr za vykonanie prác pre daňový subjekt, ktoré mu mala dodať spoločnosť RUDOLF, ktorej konateľ však realizovanie týchto prác poprel a spoločnosť Dial sk nepoznal. Správca dane tak neuznal právo na odpočet z faktúr č. 2014/00075, 2014/00078, 2014/00091, 2014/00092, 2014/00093 od daňového subjektu Dial sk, keďže nebolo preukázané, že fakturované práce vykonal práve tento dodávateľ uvedený na faktúre; správca dane nespochybnil uskutočnenie prác, ale dodávateľa. Protokol z daňovej kontroly bol doručený daňovému subjektu dňa 10.12.2019 a vyrubovacie konanie začalo dňa 11.12.2019.

8. Vo vyrubovacom konaní správca dane zdôraznil, že nespochybnuje možnosť dodávateľského daňového subjektu si na realizáciu prác zabezpečiť subdodávateľa, ale je nevyhnutné, aby bolo preukázané, aký subdodávateľ tieto práce vykonal a hlavne to, kto v mene subdodávateľa ich vykonal. Ani na jednom stupni preverovania také konkrétne osoby neboli zistené, a to, kto dané práce fyzicky vykonal, nepovedal ani kontrolovaný daňový subjekt a ani jeho dodávateľ. Navyše konateľ subdodávateľskej spoločnosti dodávateľa nepozná, stavebné práce nevykonával. Pokiaľ ide o pracovitých rómskych spoluobčanov, nie je jasné, kto to bol a pre koho pracovali, keďže daňové subjekty neoznačili konkrétnymi menami žiadne osoby, ktoré tam mali pracovať. Spoločnosti Dial sk a RUDOLF zamestnancov nemali. Keďže spoločnosť Dial sk zanikla, zameral sa správca dane na spoločnosti RUDOLF a K + D, ktoré boli najväčšími dodávateľmi subjektu Dial sk a ktorých vystavené faktúry, čo do výšky fakturovanej sumy, sa približovali faktúram vystavených spoločnosťou Dial sk voči daňovému subjektu. Z výpovede bývalých konateľov G. C. F. B., B. B. či zamestnankyne F. C. nevyplývali konkrétne mená zamestnancov, ktorých by mohol správca dane vypočuť ako svedkov. Rovnako tak spoločnosť TRIPOSTAV, s. r. o., ktorá mala byť tiež dodávateľom predmetných prác, a ktorá vystupovala ako dodávateľ F. B. a B. B., ktorí tieto práce fakturovali ďalej daňovému subjektu, dodanie služieb neuviedla v kontrolnom výkaze a ani v daňovom priznaní.

9. Správca dane z kontrolného výkazu daňového subjektu zistil, že v zdaňovacom období boli jeho dodávateľmi okrem Dial sk s konateľmi B. B. a F. B. aj fyzické osoby platitelia DPH: B. B. a F. B.. Daňový

subjekt si od daňového subjektu B. B. uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 2014024 (dátum dodania 30.11.2014; dodanie prác na trase: 7, 8, 15, 17, 18; dodávateľ neuvedený, resp. „rôzne partie z Oravy, Kysúc a pod.“) a od F. B. z faktúry č. 29/2014 (dátum dodania 30.11.2014; zemné práce na trase 22; dodávateľ: TRIPOSTAV). Z kontrolných výkazov B. B. a F. B. bolo zistené, že ich dodávateľom bola opäť spoločnosť RUDOLF.

10. Správca dane nahliadnutím do zložky z daňovej kontroly DPH za november 2014 u Dial sk zistil, že miestne príslušný správca dane neuznal daňovému subjektu Dial sk odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti RUDOLF pre porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Dial sk so zisteniami správcu dane súhlasil a uviedol, že mu nie je známe, prečo sa daňový subjekt RUDOLF k spolupráci nepriznáva. Správca dane ďalej zistil, že spoločnosť TRIPOSTAV podala daňové priznanie len za zdaňovacie obdobie október 2014; za zdaňovacie obdobie november 2014 už daňové priznanie nepodala, ako ani kontrolné výkazy. Daňové subjekty Dial sk, RUDOLF a TRIPOSTAV zanikli v dôsledku zlúčenia a rovnako tak zanikli aj ich právni nástupcovia.

11. Správca dane neuznal daňovému subjektu odpočítanie dane z faktúry č. 2014/00078 od Dial sk, z faktúry č. 29/2014 od daňového subjektu A. F. B. a z faktúry č. 2014024 od daňového subjektu A. B. B.. Správca dane zistil, že RUDOLF fakturoval Dial sk a aj daňovému subjektu A. F. B. práce na trase 22. Rovnaké práce boli fakturované aj spoločnosťou TRIPOSTAV A. F. B.. Predmetné práce fakturoval daňovému subjektu nielen daňový subjekt Dial sk, ale aj A. F. B.. Daňový subjekt RUDOLF fakturoval práce na trase 1 až 5 odberateľovi A. B. B., ktorý ich následne fakturoval daňovému subjektu. Podľa zistení aj Dial sk práce na týchto trasách fakturoval daňovému subjektu. Z toho vyplýva, že práce na rovnakých trasách fakturovali daňovému subjektu nielen A. B. B., A. F. B., ale tiež aj Dial sk, pričom dodávateľom týchto prác mala byť spoločnosť RUDOLF. Spoločnosť RUDOLF podľa kontrolných výkazov nepriznala v zdaňovacom období žiadne dodanie tovarov a služieb voči menovaným daňovým subjektom, aj keď títo si odpočítanie dane uplatnili. Ďalšia spoločnosť, ktorá sa mala na predmetných prácach zúčastňovať, bola spoločnosť TRIPOSTAV, ktorá v období november 2014 nepodala ani kontrolný výkaz, ani daňové priznanie. Konateľ spoločnosti RUDOLF uviedol, že nepozná spoločnosť Dial sk. Správca dane zistil, že daňové subjekty RUDOLF, K + D, A. F. B., A. B. B. a spoločnosť TRIPOSTAV nemali zamestnancov a spoločnosť Dial sk mala len jedného zamestnanca - F. C..

12. Správca dane skonštatoval, že konatelia daňového subjektu A. H. C. a I. E. s poukazom na § 135a ods. 1 Obchodného zákonníka porušili svoje povinnosti odbornej starostlivosti. Nekonali s odbornou starostlivosťou, pretože ak by tak konali, vedeli by predložiť alebo zabezpečiť dôkazy o pracovníkoch, ktorí sa na dodaní služieb zúčastňovali alebo by aspoň takýto zoznam požadovali od svojho dodávateľa ako prílohu k faktúram, pretože v prípade kontroly inšpektorátu práce mohla byť na stavbe zistená prítomnosť osôb, ktoré by svoju totožnosť nevedeli preukázať. Správca dane nespochybnil realizáciu prác týmito pracovníkmi, ale to, že nie sú nikde evidovaní, registrovaní a takmer s určitosťou nie sú platiteľmi DPH, ktorí by z dodania svojich služieb platili daň, tak zodpovedné osoby v mene daňového subjektu vedeli, že práce boli vykonávané práve takýmito pracovníkmi, vyslovene hľadali také spoločnosti, ktoré zabezpečujú jednoduchých pracovníkov. Keby však pracovali priamo pre daňový subjekt, tak spoločnosť by nemala právo na odpočítanie dane. Preto na spoluprácu oslovili A. F. B. a A. B. B. ako fyzické osoby platiteľov DPH a tiež aj spoločnosť Dial sk, s ktorými sa dlhodobo poznali a spolupracovali a ktorí týchto pracovníkov zabezpečili a vystavili faktúry s vyčíslenou DPH.

13. Správca dane preto v prvostupňovom rozhodnutí skonštatoval, že podmienky § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre a že prijaté služby a tovar ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Dôkazné bremeno je primárne na strane daňového subjektu, je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane za jednoduché pomocné stavebné práce od daňových subjektov Dial sk, A. F. B., A. B. B.. Tieto práce mali byť dodané subdodávateľsky spoločnosťou RUDOLF, prípadne TRIPOSTAV. Šetrením však bolo zistené, že tieto spoločnosti práce nevykonali, ale ich vykonali pracovníci rómski spoluobčania, avšak to, pre koho pracovali, je neznáme, keďže konateľ spoločnosti RUDOLF poprel realizáciu prác pre spoločnosť Dial sk a uviedol, že ju nepozná. Spoločnosť TRIPOSTAV ani nepriznala a neodviedla daň do štátneho rozpočtu. Profit z tejto situácie tak mal daňový subjekt v tom,

že nielen, že boli vykonané požadované stavebné práce, ale ešte si odpočítal daň z faktúr od daňových subjektov Dial sk, A. F. B. a A. B. B..

14. Následne na to správca dane poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“ alebo „súdny dvor“) vo veci Halifax, Mehagében, Axel Kittel, Recolta Recycling a skonštatoval, že jediným cieľom a dôvodom účasti Dial sk, A. F. B., A. B. B. nachádzajúcich sa v reťazci obchodných spoločností, bolo vytvoriť podmienky, na základe ktorých daňové subjekty zapojené do týchto obchodných transakcií predstierali ekonomickú podstatu podnikania, aby v konečnom dôsledku daňový subjekt získal neoprávnený prospech vo forme neoprávneného odpočítania dane z faktúr, ktoré malo za následok odčerpanie nadmerného odpočtu DPH zo štátneho rozpočtu. Daňový subjekt je preukázateľne hlavnou súčasťou celého fakturačného reťazca stavebných, zemných a pomocných prác a svojím zapojením sa snažil protiprávne dosiahnuť daňový profit v podobe neoprávneného uplatnenia práva na odpočet dane. Aj keď sa preto javí, že daňový subjekt splnil hmotnoprávne a formálne podmienky zákona o DPH, tak vo svetle celkových zistení je zrejmé, že transakcie v reťazci, na ktorých sa daňový subjekt podieľal, nemali žiadne ekonomické opodstatnenie; došlo tu k daňovému úniku a daňový subjekt s poukazom na tieto skutočnosti vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje plnenia, ktoré je súčasťou nedovoleného daňového úniku.

15. Žalovaný napadnutým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 DP potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa nestotožnil s námietkami, ktoré daňový subjekt uplatnil v rámci odvolania. Podľa žalovaného všetky získané dôkazy svedčia o tom, že zodpovedné osoby, ktoré konali menom daňového subjektu, jednoznačne vedeli, že osoby, ktoré sa pohybovali na ich stavbách, nekonali v mene spoločnosti Dial sk. Daňový subjekt si nezabezpečil dostatok dôkazov, ktorými by vedel osoby priradiť dodávateľom, ktorí im jednotlivé práce fakturovali, pretože práce na rovnakých úsekoch im fakturovali tak spoločnosť Dial sk, ako aj jej konatelia - platitelia DPH fyzické osoby A. F. B. a A. B. B.. Daňový subjekt nesie zodpovednosť za vykonanú prácu na stavbách voči svojmu odberateľovi, no napriek všetkým zisteným skutočnostiam by nevedel preukázať, kto tieto práce vykonal. Práce boli vykonané, ale z dôvodu zníženia výšky vykázaných daňových povinností daňového subjektu boli spoločnosťami, resp. platiteľmi G. F. B. a B. B. a spoločnosťou Dial sk vystavené faktúry, ktorými si daňový subjekt znížil vykázanú daňovú povinnosť, aj keď vedel, že práce v skutočnosti neboli vykonané v mene týchto spoločností. Ako dôkaz boli použité zistenia z kontrolných výkazov spoločnosti Dial sk, kde bolo zistené, že táto vykazovala ako dodávateľa spoločnosť RUDOLF nielen v zdaňovacom období november 2014, ale aj v októbri a decembri 2014 a z uvedeného dôvodu boli použité tieto poznatky aj v ostatných kontrolovaných zdaňovacích obdobiach.

16. Dôvod, pre ktorý tak daňový subjekt konal, je, že z daňových dokladov od osôb, ktoré práce vykonali, by si nemohol odpočítať daň, resp. že takéto doklady neexistovali, preto boli formálne ako dodávateľia spoločnosti a fyzické osoby platitelia DPH, ktorí len mali predstavovať dodávateľov fakturovaných prác. Tieto osoby však dodávateľmi a realizátormi prác neboli, pretože vystavili len formálne doklady, ale nepreukázali, že ich skutočne vykonali. Daňový subjekt nepreukázal a nepredložil dostatočné dôkazy, aby ním tvrdené skutočnosti o dodaní prác deklarovateľmi aj preukázal. Daňový subjekt nepreukázal, že práce boli vykonané deklarovateľmi Dial sk, A. F. B. a A. B. B. a z dokazovania nebolo preukázané ani vykonanie prác zo strany subdodávateľov RUDOLF a TRIPOSTAV. Žalovaný nespochybňoval samotnú existenciu prác, ale spochybnil ich dodanie dodávateľmi a subdodávateľmi. Keďže je zrejmé, že k dodaniu práce zo strany deklarovateľov a subdodávateľov uvedených na faktúrach nedošlo, tak je logické, že pokiaľ spoločnosti RUDOLF a TRIPOSTAV stavebné práce nedodali, tak ani deklarovatelia Dial sk, A. F. B. a A. B. B. nemohli tieto práce dodať daňovému subjektu.

III. Správna žaloba

17. Žalobca sa včas podanou správnu žalobou zo dňa 11.05.2021 domáha preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a zrušenia oboch rozhodnutí. Žalobca označuje obe rozhodnutia orgánov verejnej správy za nezákonné z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

18. K nesprávnemu právnemu a skutkovému posúdeniu veci uviedol nasledujúce. Rozporuje tvrdenie žalovaného, podľa ktorého neboli žalobcovi pripisované na ujmu nedostatky u dodávateľov a

subdodávateľov. Celková argumentácia žalovaného a správcu dane totižto dokumentuje, že jediným a výlučným dôvodom uplatnenia finančného nároku voči žalobcovi, boli údajne zistené sporné momenty v dodávkach a ich účtovaní medzi subdodávateľmi a dodávateľmi žalobcu. Poukázal v tejto súvislosti na s. 17, 18 a 22 napadnutého rozhodnutia. Dôvod nepriznania odpočtu DPH je v spochybnení reálnosti plnenia, účtovaní a plnení daňových povinností všetko u subjektov na úrovni o niekoľko stupňov nižšie ako je žalobca (prvostupňové rozhodnutie, s. 53 a nasl.). Pochybenie na úrovni o niekoľko stupňov nižšie však neumožňuje konajúcim orgánom prijať záver o neexistencii podmienok pre uplatnenie nároku na odpočet DPH. Žalobca preto poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 1/2011, ako aj na rozhodnutia súdneho dvora v spojených veciach Mahegáben a Péter Dávid. Podľa žalobcu je nemožné extenzívnym spôsobom prenášať dôkaznú povinnosť na žalobcu. Žalobca preukázal fyzicky existujúce plnenie, ako aj kompletnú účtovnú dokumentáciu pričom na s. 27 prvostupňového rozhodnutia bolo konštatované, že „všetky osoby, ktorých vyjadrenia správca dane zabezpečil, realizáciu prác potvrdili“. Podľa žalobcu tak konajúce orgány plne preniesli na žalobcu negatívne dopady vzťahov medzi subjektami nachádzajúcimi sa o niekoľko úrovní nižšie od žalobcu.

19. Žalobca ďalej poukázal na absenciu protokolu z daňovej kontroly. Protokol neobsahuje číslo konania a vlastnoručný podpis alebo kvalifikovaný elektronický podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vyhotovil protokol podľa § 47 DP. Poukazuje na to, že protokol neobsahuje číslo konania, ale evidenčné číslo zaevidovania dokumentu v informačnom systéme finančnej správy. Nejde teda o spisovú značku, ktorá by znamenala jednoznačné určenie veci, ktorej sa daný dokument týka. Tieto číselné označenia sú tak bez akéhokoľvek individualizačného znaku vo vzťahu k veci. K podpisu uviedol, že žalovaný mieša dve zákonné požiadavky, a to špecifikáciu osôb, ktoré daňovú kontrolu vykonali, a podpis osoby, ktorá vypracovala protokol z daňovej kontroly. Osoba, ktorá vyhotovila protokol z daňovej kontroly, je A. D. C., avšak jeho podpis na protokole absentuje. Akt orgánu štátnej správy, u ktorého absentujú základné zákonné požiadavky, je paaktom a tak nejde o dokument, ktorý by vyvolával zákonom definované následky. Žalobca z toho odvodil, že dosiaľ nedošlo k ukončeniu daňovej kontroly a neboli vytvorené podmienky pre začatie vyrubovacieho konania. Daňová kontrola tak bola realizovaná v rozpore so zákonom a výstup z takejto daňovej kontroly je nezákonným dôkazným prostriedkom.

20. Žalobca namietol uplynutie času podľa § 69 DP. Predmetom napadnutého rozhodnutia je obdobie november 2014, t. j. koniec roka pripadol na deň 31.12.2014 a 5 rokov uplynulo dňa 31.12.2019. Nemožnosť vyrubenie rozdielu DPH je daná dvomi dôvodmi, a to skutočnosťou, že vo veci ešte nedošlo k doručeniu protokolu (pozri predchádzajúci bod odôvodnenia tohto rozhodnutia) a obsahovou stránkou doručeného dokumentu označeného ako protokol z daňovej kontroly. K druhému dôvodu uvádza, že rozdiel DPH vo výške 7.568,40 eur (spočítavajúci vo fakturácii od A. F. B. v sume 3.475 eur a 4.093,40 eur) sa v protokole neuvádzal. Prvýkrát bol spomenutý až v prvostupňovom rozhodnutí zo dňa 06.10.2020, t. j. po uplynutí konečného dátumu 31.12.2019. Dodržanie lehoty žalovaný odôvodňuje doručením protokolu, ktorý by mal podľa § 69 ods. 2 DP vyvolať začatie plynutia novej lehoty piatich rokov, avšak opomína, že tieto finančné sumy neboli obsiahnuté v protokole. Nemožno sa preto domáhať plynutia novej lehoty piatich rokov vo vzťahu k sume 7.568,40 eur. Skutočnosti nezistené v procese daňovej kontroly nemôžu byť zistené a využité v neprospech daňového subjektu v rámci vyrubovacieho konania a žalobca tu poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf/58/2011.

21. Žalobca tvrdí, že žalovaný nesprávne vyhodnotil otázku odbornej spôsobilosti a ekonomickej pohnútky žalobcu. K odbornej starostlivosti a jej absencii u žalobcu a jeho konateľov, ktorá spočívala v tom, že nepoznal menoslov pracovníkov pôsobiacich na stavenisku, uviedol, že správca dane nešpecifikoval právny predpis, ktorý by takúto povinnosť žalobcovi či jeho konateľom ustanovoval a ktorý by nesplnenie takejto povinnosti sankcionoval. Okrem iného uviedol, že splnenie takejto povinnosti je nereálne, keď objednávateľ je často mimo výkonu diela, nedisponuje oprávnením kontrolovať pracovníkov, ku ktorým nemá žiaden vzťah a právomoc. K ekonomickej pohnútky a jej absencii, ktorá spočívala v tom, že práce mohli žalobcovi vykonať jednoduchí pracovníci, no tí by neboli registrovaní ako platitelia DPH, a že žalobca si chcel uplatniť možnosť odpočítania DPH na vstupe, a preto vyhľadal na realizáciu stavebných prác subjekty, ktoré neboli platiteľmi DPH, uviedol, že žalobca by pri akceptácii postupu, ktorý namodeloval žalovaný, nezískal žiaden finančný prospech. Pre žalobcu by totiž znamenal priamo úsporu vo výške 20% a znamenal by priame poškodenie rozpočtu Slovenskej republiky. Žalobca, ako aj jeho dodávateľia, DPH do rozpočtu odviedli. Správca dane, okrem iného, nepreukázal žiadne cenové anomálie či skokové nárasty cien a podobne. Konštrukcia žalovaného o ekonomickej nedôvodnosti postupu žalobcu je preto neakceptovateľná a v rozpore so zásadami logiky.

22. Podľa žalovaného žalobca neunesol dôkazné bremeno, čo je však v rozpore s predloženou zmluvnou dokumentáciou, účtovno-daňovou dokumentáciou, preberacím protokolom, dokladmi o realizovaných bezhotovostných úhradách a výpoveďami svedkov (A. B. B., A. H. C., A. F. B., H. F. C.). Nedôvodnosť postupu žalobcu bola v rámci daňovej kontroly zistená len jediným dôkazným prostriedkom, ktorý bol vykonaný bez súčinnosti žalobcu a bez priameho vzťahu k žalobcovi - dokumentácia subdodávateľa dodávateľa a svedecká výpoveď p. D. E.. Tie však boli realizované v inom konaní a od subjektu, ktorý si neplnil svoje daňové povinnosti a nevykonáva podnikateľskú činnosť. Nie je zrejmé, prečo žalovaný prihladol na tvrdenia obchodne a podnikateľsky vadného subjektu a nie na riadne predložené dôkazné prostriedky v rámci konania týkajúceho sa žalobcu.

23. Podľa žalovaného malo byť v rámci daňovej kontroly preukázané, že žalobca vedel o tom, že osoby, ktoré sa pohybovali na stavbe, nekonali v mene Dial sk. Tento záver však nevyplýva zo žiadneho dôkazu. Žalobca mal s dodávateľom uzatvorenú zmluvu, prijal od neho plnenie a za toto plnenie zaplatil. O vzťahoch medzi dodávateľom a jeho subdodávateľmi nemal žalobca žiadne informácie. To, že na práce mali byť zabezpečení rómski spoluobčania, žalobca pripustil, avšak uvedené je podľa názoru žalobcu bezvýznamné. Žalovaný nepredložil žiaden dôkaz o vedomosti žalobcu o nekalom konaní v danej obchodnej veci.

24. Žalovaný tiež uviedol, že predmetom fakturácie bolo dodanie rovnakých služieb od dodávateľa Dial sk, ako aj od fyzických osôb - A. F. B. a A. B. B.. Tento záver je nepravdivý, pretože zo zmluvnej dokumentácie, faktúr a odovzdávacích a preberacích protokolov vyplýva, že dodané plnenia boli realizované na rozličných miestach a boli rozličného charakteru.

25. Žalobca poukazuje na s. 18, 19, 20 a 23 napadnutého rozhodnutia, z ktorých vyplýva, že bolo spochybnené dodanie prác a zároveň došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení. Nie je tak zrejmé, či dôvodom na nepriznanie odpočtu DPH bolo nepreukázanie reálnosti plnenia alebo nepreukázanie dodania plnenia konkrétnym dodávateľom. Táto vada je prítomná v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, ako aj v odvolacom konaní a spôsobuje, že napadnuté rozhodnutia sú vnútorne rozporné a protichodné.

26. Hore uvedené nedostatky spôsobili, že odôvodnenie rozhodnutia nie je podľa § 63 ods. 5 DP a sú tak intenzívnej povahy, že znemožnili konkrétnu argumentáciu žalobcu na skutkové a právne závery žalovaného.

IV. Ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

27. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril podaním zo dňa 16.08.2021 (ďalej len „vyjadrenie“), v ktorom zotrval na dôvodoch, ktoré ho viedli k vydaniu napadnutého rozhodnutia a navrhol žalobu zamietnuť.

28. Žalovaný uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly postupoval v súlade so zákonom a všetky dôkazy získal zákonným spôsobom. Nebola spochybnená existencia práce, ale bolo spochybnené ich dodanie dodávateľmi a subdodávateľmi. Poukázal preto na judikatúru súdneho dvora vo veci SGI a Valériane, podľa ktorého ak je transakcia nadobudnutia tovaru alebo služby fiktívna, nemôže mať žiadne spojenie s transakciami zdaniteľnej osoby zdaňovanými na výstupe. V dôsledku toho, ak k skutočnému dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb nedôjde, nevznikne žiadne právo na odpočítanie dane. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf/1/2011 je neaplikovateľný, keďže ide o situáciu, keď subjekt nemal vedomosť o svojich dodávateľoch. Rozhodnutia Mahagében a Péter Dávid nemožno aplikovať, keďže správca dane od žalobcu požadoval preukázanie len takých skutočností, ktoré boli plne pod kontrolou žalobcu. Dôkazné bremeno bolo na strane žalobcu, pričom orgány finančnej správy okrem porušenia zákona o DPH skonštatovali aj to, že žalobcom prijaté plnenie bolo spojené s podvodným konaním a daňovým únikom na predchádzajúcom stupni obchodu.

29. K námietke týkajúcej sa absencií v protokole uviedol, že tieto námietky sú irelevantné a protokol je podľa zákona. Z poverenia na výkon daňovej kontroly vyplýva, že poverený bol zamestnanec A. D. C. a A. D. E.. A. C. protokol nepodpísal, keďže v deň evidovania dokumentu do informačného systému nebol prítomný na pracovisku, tento dôvod, pre ktorý podpis absentuje, je uvedený aj v protokole.

30. K uplynutiu času podľa § 69 DP uviedol, že správca dane túto lehotu neporušil. Daňová kontrola bola ukončená dňa 10.12.2019 a s poukazom na § 69 ods. 1 DP bola daň vyrubená v lehote piatich rokov. Za úkon smerujúci k predĺženiu tejto lehoty treba považovať aj protokol (§ 69 ods. 3 písm. a/ DP), ktorý bol doručený dňa 10.12.2019, a teda došlo k predĺženiu lehoty na vyrubenie dane o päť rokov. Tým, že došlo k predĺženiu tejto lehoty, nebol správca dane obmedzený na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, ktorý bol vypočítaný v protokole. Keďže podľa § 69 ods. 2 DP bola všeobecne predĺžená lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku podľa osobitných predpisov za zdaňovacie obdobie november 2014, správca dane mohol dodatočne vyrubiť daň aj z iných plnení.

31. K neuznaniu fakturácií DPH od A. F. B. A. B. B. uviedol, že podľa § 24 ods. 4 DP ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Správca dane na základe doplneného dokazovania vo vyrubovacom konaní neuznal dodatočne žalobcovi právo na odpočítanie dane z týchto faktúr. Žalobca o týchto skutočnostiach bol oboznámený a bolo mu možné vyjadriť sa k nim.

32. K absencii odbornej starostlivosti opätovne zdôraznil, že z predložených dôkazov nevyplýva skutočnosť, že by žalobca náležite pristupoval k prijímaniu svojich rozhodnutí a že by si na tento účel zaobstaral dostatok informácií. K ekonomickej pohnútku uviedol, že je zrejmé, že žalobca si odpočítal daň z faktúr od spoločnosti Dial sk, A. B. B. a A. F. B. len z dôvodu, aby si znížil vykázanú daňovú povinnosť, ktorá mu vznikla fakturovaním prác svojmu odberateľovi.

33. Taktiež sa nestotožnil s argumentáciou o neunesení dôkazného bremena. Ťažisko dôkazného bremena je na žalobcovi. Správca dane využil nielen svoje zistenia, ale aj zistenia od iných správcov dane, ako aj žalobcom predložené dôkazy o realizácii prác a ďalšie, pričom vyzval žalobcu, aby predložil ďalšie dôkazy. Nestotožňuje sa s tým, že by svoje rozhodnutie oprel len o výpoveď pána D. E., ale použil aj kontrolné výkazy, či daňové priznania iných daňových subjektov.

34. K vedomosti žalobcu o nekalom postupe zotrval na tom, že zodpovedné osoby, ktoré konali menom žalobcu, jednoznačne vedeli, že osoby, ktoré sa pohybovali na stavbách nekonali v mene spoločnosti Dial sk.

35. K totožnosti plnenia jednotlivými dodávateľmi zotrval na svojom stanovisku uvedenom v napadnutom rozhodnutí.

36. K zmätočnosti rozhodnutia týkajúceho sa nepreukázania reálnosti plnenia a zároveň nepreukázania nedodania plnenia konkrétnym dodávateľom, uviedol, že v prvom rade preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane. Neoznačil preverované služby za fiktívne a prijal záver o tom, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane podľa zákona o DPH.

37. Napokon odmietol, že by nespolupracoval so žalobcom, keďže v priebehu daňovej kontroly, ako aj následného vyrubovacieho konania konal s ním vždy v úzkej súčinnosti.

38. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného ďalej nevyjadril.

V. Relevantná právna úprava

39. Podľa § 3 ods. 3 DP 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.

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

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

42. Podľa § 63 ods. 5 DP rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

43. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo 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 alebo 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.

VI. Nariadenie pojednávania

46. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 151/2022 Z. z.“) bol, okrem iného, zriadený aj Správny súd v Bratislave, ktorý začal svoju činnosť dňa 01.06.2023. Podľa § 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 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. Predmetná právna vec, pôvodne vedená na Krajskom súde Bratislave pod sp. zn. 6S/93/2021, bola na základe uvedenej zmeny právnej úpravy v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2025 v znení Dodatku č. 3 náhodným výberom pridelená na konanie a rozhodovanie do senátu 9S Správneho súdu v Bratislave a je vedená pod sp. zn. BA-6S/93/2021.

47. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd (§ 10, § 13 ods. 1 SSP) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby (§ 134 ods. 1 SSP, § 134 ods. 2 SSP a contrario) a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

48. Správny súd v Bratislave podanú správnu žalobu prejednal a rozsudok verejne vyhlásil na nariadenom pojednávaní dňa 16.01.2026, pretože boli splnené podmienky podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP. Z dôvodu neprítomnosti predsedníčky senátu 9S JUDr. Iny Šingliarovej na pojednávaní dňa 16. januára 2026 ju podľa Rozvrhu práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2026 zastupovala predsedníčka senátu 2S JUDr. Jeannette Hajdinová. Pojednávanie sa uskutočnilo za prítomnosti právneho zástupcu žalobcu, ktorý sa pridržiaval svojich písomných vyjadrení a navrhol zrušiť napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný bol na pojednávanie riadne a včas predvolaný, svojou neúčast' neospravedlnil a ani nežiadal o odročenie pojednávania.

VII. Právne posúdenie veci správnym súdom

49. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. DP zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, DP obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Úlohou správneho súdu nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy.

50. V rámci rozhodovacej činnosti správnych súdov už bolo judikované, že z pohľadu východiskových otázok nastolených v rámci daňovej kontroly na DPH je vždy potrebné diferencovať medzi (1) preukazovaním podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (a) hmotnoprávnymi, (b) formálnymi a (2) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu (a) daňového podvodu alebo (b) zneužitia práva (pozri napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/47/2021 zo dňa 26.04.2023).

51. Hmotnoprávne podmienky v rámci preukazovania práva na priznanie práva na odpočet DPH spočívajú v tom, že (1) daňový subjekt nárokujúci si odpočet je zdaniteľnou osobou, (2) tovar, ktorým odôvodňuje právo na odpočítanie DPH, musí byť dodaný inou (ďalšou) zdaniteľnou osobou a (3) zdaniteľná osoba predmetný tovar následne použije na vlastné zdaniteľné plnenia. Pokiaľ 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 (pozri rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43 a vo veci Kemwater ProChemie C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

52. Formálne podmienky v rámci preukazovania práva na priznanie práva na odpočet DPH potom v zásade reflektujú na požiadavky, týkajúce sa zákonných náležitostí predloženej faktúry. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok však nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnymi podmienkami práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatúrnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane. 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. apríla 2020, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021).

53. Od preukazovania hmotnoprávnymi a formálnymi podmienkami práva na odpočítanie dane je potom potrebné dôsledne odlišovať dôvody pre nepriznanie odpočtu DPH z dôvodu vedomej účasti zdaniteľnej osoby na obchodoch poznačených daňovým podvodom, prípadne zneužívajúce konanie zdaniteľnej osoby spočívajúce v úmysle získať daňovú výhodu.

54. Daňový podvod, resp. daňový únik, je podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ možné chápať v intenciách účasti zdaniteľnej osoby na zdaniteľných obchodoch, ktorých účelom je profitovať na systéme DPH tým, že jeden z účastníkov obchodu štátu daň neodvedie a ďalší účastník si uplatňuje právo na jej odpočítanie. Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre (napr. C-439/04 a C- 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL) však zároveň uvádza, že ak je plnenie tejto zdaniteľnej osoby súčasťou iných plnení v dodávateľskom reťazci poznačených daňovým podvodom, ktoré predchádzajú alebo nasledujú po plnení tejto zdaniteľnej osoby, jej právo na odpočítanie DPH nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľná osoba nebola na podvodnom konaní priamo zúčastnená, resp. o takomto konaní nevedela alebo nemohla vedieť.

55. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane, sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel, C 439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

- a) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- b) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- c) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- d) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

56. Notorieta v tomto smere je taktiež časté konštatovanie finančných orgánov, že je ich právom preskúmať celé pozadie dodávateľsko-odberateľských vzťahov v rámci posudzovaných obchodných stykov, na ktorých zdaniteľná osoba participovala, ako aj právo od nej požadovať, aby prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

57. Podstatnou v tomto ohľade je však skutočnosť, že podvodný úmysel, resp. zodpovedanie pre daňový únik esenciálnej otázky, či zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že participuje na obchode poznačenom daňovým podvodom, zaťažuje finančné orgány.

58. V kontexte problematiky preukazovania splnenia podmienok priznania práva na odpočítanie DPH je preto potrebné dôsledne diferencovať subjekt, ktorý zaťažuje dôkazné bremeno, pretože kým pri podmienkach na priznanie práva na odpočítanie DPH dôkazné bremeno zaťažuje prvotne a primárne zdaniteľnú osobu, v prípade preukazovania účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku je procesná situácia presne opačná, keďže zaťažuje finančné orgány. To znamená, že pokiaľ finančné orgány prostredníctvom skutkových zistení v daňovej kontrole dospejú k záveru, že zdaniteľná osoba bola súčasťou obchodného reťazca, v ktorom sa črtajú prvky typické pre daňové úniky (nekontaktné spoločnosti, zmiznutí obchodníci, nastrčení konatelia a pod.), ich povinnosťou je preukázať, že táto zdaniteľná osoba na týchto aktivitách participovala buď vedome, alebo na nich participovala svojou neobstaranosťou, resp. ľahostajnosťou.

59. Primárnou a zásadnou úlohou finančných orgánov pri zisťovaní účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku nie je preto len poukazať na nepochybné závažné zistenia týkajúce sa identifikovaného reťazca subjektov participujúcich na obehu uvedeného tovaru, ale unesenie dôkazného bremena finančnými orgánmi, že daná zdaniteľná osoba vedela, resp. musela o týchto podvodných aktivitách vzhľadom na svoju pozíciu v rámci identifikovaných obchodných stykov vedieť.

60. Poukazať tu možno aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022, uverejneného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorého „v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom“.

61. V prejednávanej veci správca dane konštatoval zistenie daňového podvodu (pozri bod 14 odôvodnenia tohto rozsudku), zatiaľ čo žalovaný konštatoval nesplnenie hmotnoprávných podmienok (pozri bod 15 a 16 odôvodnenia tohto rozsudku).

62. V zásade sa prioritne skúma, či sú splnené hmotnoprávne podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane. Ak v daňovom konaní bolo relevantne spochybnené splnenie hmotnoprávných podmienok, znamená to bez ďalšieho odmietnutie priznania práva na odpočet DPH bez toho, aby správca dane musel preukazovať daňový podvod, resp. zneužitie práva. Nie je však vylúčená aj taká možnosť, že dôjde k spochybneniu splnenia hmotnoprávných podmienok a súčasne sa zistí aj daňový podvod (najmä v prípade fiktívnych, simulovaných obchodov). Nie je preto vylúčené, aby finančné orgány v preskúmaných rozhodnutiach spochybňovali splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty, a pre prípad, že toto spochybnenie nebude v prípadnom správnom súdnom konaní zo strany konajúcich súdov vzhľadnuté ako dostatočné, eventuálne konštatovali a zdôvodnili aj zavinenú účasť daňového subjektu na daňovom podvode. Uvedená kumulácia inak dvoch samostatných dôvodov je však podľa názoru súdu podmienená konzistentným zachovaním procesných práv daňového subjektu, ktorému musí byť umožnené vznášať proti obom deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane relevantnú obranu, a tak aj rešpektovaním pravidiel platných pre dôkazné bremeno, keďže splnenie hmotnoprávných podmienok preukazuje daňový subjekt, kým zavinenú účasť na daňovom podvode preukazuje správca dane. V prípade prípustnej súčasnej konštatácie nesplnenia hmotnoprávných podmienok a zavinenej účasti na daňovom podvode (resp. v prípade neuplatnenia námietky neprípustnej kumulácie) je potom úlohou správneho a kasačného súdu overiť, či aspoň pre jeden z týchto dôvodov odopretia nároku na odpočítanie DPH sú splnené podmienky (pozri napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sfk/68/2022 zo dňa 30.09.2024).

63. Uvedené chápanie kumulácie dôvodov pre odopretie odpočítania dane vychádza z judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorá nestanovuje, že k tvrdeniu zavinenej účasti na daňovom podvode môže správca dane pristúpiť len vtedy, ak má nevyhnutne preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok. Judikatúra Súdneho dvora EÚ stanovuje to, že pokiaľ spochybnenie hmotnoprávnych podmienok spočíva na dôvodoch, ako je napr. nekontaktnosť či absencia materiálnych a personálnych zdrojov dodávateľa a subdodávateľa, ide o spochybnenie nedostatočné, a v takom prípade je možné odpočítanie dane odoprieť len z dôvodu preukázania zavinenej účasti na daňovom podvode (napr. rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo). Teda pokiaľ je spochybnenie splnenia hmotnoprávnych podmienok dostatočné, správca dane pre odopretie nároku na odpočítanie DPH nemusí tvrdiť a preukazovať zavinenu účasť daňového subjektu na daňovom podvode, nič mu však nebráni tak urobiť. Správca dane si teda môže popri tvrdenom spochybnení hmotnoprávnych podmienok „dať nadprácu“, ktorá je s preukazovaním zavinenej účasti daňového podvodu spojená, pre prípad, že správne súdy v následnom správnom súdnom prieskume spochybnenie splnenia hmotnoprávnych podmienok napokon posúdia ako nedostatočné, no napriek tomu vec nemusia vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, pretože na výsledok konania by to nemalo vplyv, keďže by obstál druhý správcom dane deklarovaný dôvod – zavinená účasť na daňovom podvode (pozri napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/28/2021 zo dňa 28.09.2023). Uvedený postup je podľa súdu v súlade aj so zásadou hospodárnosti a účelnosti konania.

64. V prejednávanej veci správca dane v prvostupňovom rozhodnutí (s. 51-53) dospel k záveru, že cieľom a dôvodom účasti spoločností Dial sk, A. F. B. a A. B. B. nachádzajúcich sa v reťazci obchodných spoločností bolo vytvoriť podmienky, na základe ktorých daňové subjekty zapojené do týchto obchodných transakcií predstierali ekonomickú podstatu podnikania, aby v konečnom dôsledku žalobca získal neoprávnený prospech vo forme neoprávneného odpočítania dane z faktúr, ktoré malo za následok odčerpanie nadmerného odpočtu DPH zo štátneho rozpočtu. Uviedol, že žalobca je hlavnou súčasťou celého fakturačného reťazca stavebných, územných a pomocných prác a svojím zapojením sa snažil protiprávne dosiahnuť daňový profit v podobe neoprávneného uplatnenia práva na odpočet. Tieto závery oprel o rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach týkajúcich sa daňového podvodu, napríklad Teleos, Vlaamse Oliemaatschappij, Axel Kittel alebo Recolta Recycling. Na druhej strane žalovaný v napadnutom rozhodnutí (predovšetkým s. 20 až 23) skonštatoval, že vzhľadom na zistené skutočnosti došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení. Dôkazné bremeno v takom prípade leží na žalobcovi, ktorý musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to osobou uvedenou na faktúre. Rovnako tak skonštatoval (s. 18), že práce boli vykonané, ale z dôvodu zníženia výšky vykázanej daňovej povinnosti daňového subjektu boli spoločnosťami vystavené faktúry, ktorými si žalobca znížil vykazanú daňovú povinnosť, aj keď vedel, že práce v skutočnosti neboli vykonané v mene týchto skutočností. Jednotlivé spoločnosti boli uvedené len formálne ako dodávatelia služieb no dodávateľmi neboli, keďže vystavili len formálne doklady, ale nepreukázali, že službu skutočne vykonali. Správny súd zastáva názor, že z napadnutých rozhodnutí daňových orgánov nevyplýva, čo bolo dôvodom odmietnutia odpočtu DPH. Zatiaľ čo v prípade prvostupňového rozhodnutia malo ísť o zapojenie sa do daňového podvodu, tak v prípade napadnutého rozhodnutia malo ísť o nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH, pričom žalovaný sa nijak nevysporiadal s argumentáciou správcu dane. Závery daňových orgánov sú tak neudržateľné a zmätočné už len z toho dôvodu, že z nich nie je zrejмый jednoznačný dôvod nepriznania práva na odpočítanie dane, teda či v danom prípade ide o nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, alebo o existenciu reťazca poznačeného daňovým podvodom (porovnaj rozsudok NSS SR sp. zn. 2 Sfk 44/2023 z 30.11.2023, bod 37, a tam citovanú judikatúru).

65. Ak príslušné (daňové) orgány na jednej strane konštatujú, že daňový subjekt nepreukázal hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a na druhej strane konštatujú, že sa dopustil vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, vnútorne si odporujú. V prípade preukázania daňového podvodu a účasti na ňom totiž dôkazné bremeno ťaží primárne správcu dane. Pri preukazovaní splnenia hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane je toto dôkazné bremeno prioritne na daňovom subjekte. Inými slovami povedané, pri posudzovaní podvodného konania a participácie žalobcu na ňom sa musí zmeniť náhľad príslušných orgánov. Žalobca nie je povinný preukazovať, že sa nedopustil podvodného konania, resp. vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ale je to úloha a povinnosť orgánov finančnej správy preukázať žalobcovi buď podvodné konanie, alebo vedomú (vedel alebo musel vedieť) účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Správny súd sa preto stotožňuje s námietkou

žalobcu, že príslušné orgány neunesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu toho, či sa žalobca priamo dopustil podvodného konania v predmetnej veci, resp. či vedome (vedel alebo mal vedieť) participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

66. Ako nedôvodnú vyhodnocuje správny súd námietku žalobcu týkajúcu sa protokolu. Protokol obsahuje zákonom vyžadované náležitosti, či už materiálne, ako aj formálne (§ 47 DP). Žalobca sa domáhal vyslovenia nezákonnosti protokolu len z dôvodu jeho nepodpísania zo strany jedného z daňových kontrolórov. Súd podotýka, že z protokolu je zrejmé, že druhý daňový kontrolór ho podpísal. Absencia podpisu kontrolóra A. C. je v protokole riadne zaznamenaná (čerpanie dovolenky). Ostatne, podľa § 47 písm. k) DP protokol musí obsahovať vlastnoručný podpis alebo kvalifikovaný elektronický podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vyhotovil protokol, čo v konečnom dôsledku aj obsahuje – podpis A. E.. Za danej situácie preto absencia podpisu bez ďalšieho nespôsobuje nezákonnosť protokolu ako celku.

67. Rovnako za nedôvodné považuje správny súd námietky žalobcu vzťahujúce sa na uplynutie času a nemožnosti vyrubenia rozdielu DPH. Z administratívneho spisu (príloha č. 34) vyplýva, že protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu bol žalobcovi doručený 10.12.2019. Z § 69 ods. 1, 2 a 3 písm. a) DP tak vyplýva, že protokol bol doručený pred uplynutím lehoty na zánik práva na vyrubenie dane, ktorá tak bola predĺžená o 5 rokov do 31.12.2024.

68. Vyššie uvedené závery správneho súdu bez ďalšieho neznamenujú automaticky, že žalobcovi má byť (nevyhnutne) v ďalšom konaní priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby buď relevantným a zodpovedným spôsobom spochybnili rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávných (materiálnych) podmienok pre priznanie práva na odpočet dane alebo aby preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávných (materiálnych) podmienok pre priznanie práva na odpočet dane [alebo pre prípad ich nedostatočného spochybnenia] je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že žalobca buď priamo uskutočňoval daňový podvod, alebo vedel či mal vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou. Dôkazné bremeno na preukázaní daňového podvodu a účasti sťažovateľa na ňom pritom ťaží finančné orgány.

69. Správny súd tak dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť. Vzhľadom na tento dôvod považuje správny súd za predčasné vyjadriť sa k ostatným žalobným bodom. Správny súd tak rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP. Správny súd pristúpil k zrušeniu len žalobou napadnutého rozhodnutia a nie aj prvostupňového rozhodnutia, keďže dôvod nezrozumiteľnosti bol identifikovaný až v konaní žalovaného ako druhostupňového orgánu, ktorý bez toho, aby sa vysporiadal s argumentáciou správcu dane o daňovom podvode, tak ustálil, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane. Podľa prvej alinei § 191 ods. 6 SSP právny názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný.

70. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP, na základe ktorého priznal úspešnému žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a) SSP účinnom do 30. júna 2023) od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plyní znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva

(sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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