Súd:	Správny súd v Bratislave
Spisová značka:	NR-15S/55/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu:	4020200450
Dátum vydania rozhodnutia:	16. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Michaela Machová, Ph.D.
ECLI:	ECLI:SK:SpSBA:2026:4020200450.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

NR-15S/55/2020

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Michaely Machovej, Ph.D. a členov senátu JUDr. Lukáša Galla a JUDr. Natálie Stahovcovej (spravodajkyne), v právnej veci žalobcu: DRIFT, s.r.o., so sídlom Kutuzovova 21, 831 03 Bratislava, IČO: 35 834 803, zastúpeného: AK Antol, s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom: Hviezdoslavova 546/14, 902 01 Pezinok, IČO: 47 257 024, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101247039/2020 zo dňa 03.08.2020, takto

r o z h o d o l :

NR-15S/55/2020

I. Správny súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101247039/2020 zo dňa 03.08.2020 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

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

o d ô v o d n e n i e :

NR-15S/55/2020

I. Priebeh administratívneho konania a dôvody napadnutého rozhodnutia

1. Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) vykonal voči žalobcovi daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2018, pričom kontrola bola zameraná na preverenie oprávnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z prijatých zdaniteľných plnení.

2. Po skončení daňovej kontroly správca dane dňa 24.10.2019 vyhotovil protokol o výsledku daňovej kontroly (ďalej len „protokol“). Správca dane v protokole uviedol, že v prípade, ak zdaniteľné plnenie

podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane a pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Z protokolu ďalej vyplýva vyjadrenie správcu dane, že osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ vo faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi.

3. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 100538755/2020 zo dňa 26.02.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v relevantnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2018 v sume 12 581,74 EUR.

4. Správca dane založil svoje rozhodnutie na skutkových zisteniach vykonaných v rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2018 a na ich právnom posúdení podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v relevantnom znení (ďalej len „zákon o DPH“). Z rozhodnutia vyplýva, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z viacerých prijatých faktúr vystavených dodávateľmi, spoločnosťami WV - Invest a KAME s. r. o., pričom v prípade deklarovaného dodávateľa WV – Invest mali byť predmetom fakturácie najmä reklamné, marketingové, grafické a organizačné služby súvisiace s cyklistickým podujatím Okolo Slovenska 2018. Správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie základných hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH v prípade faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom WV-Invest, keďže nebola preukázaná skutočná realizácia deklarovaných plnení dodávateľom uvedenom na predmetných faktúrach.

5. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia zdôraznil, že samotná existencia účtovných dokladov a ich formálna správnosť nepostačuje na priznanie práva na odpočítanie dane, pokiaľ z vykonaného dokazovania vyplývajú vážne a dôvodné pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľných plnení deklarovaným dodávateľom. Poukázal na rozpory vo výpovediach svedkov, na nejednoznačné a miestami rozporuplné vyjadrenia štatutárnych orgánov a splnomocnencov dodávateľských spoločností, ako aj na absenciu konkrétnych, verifikovateľných výstupov deklarovaných služieb, z ktorých by bolo možné jednoznačne identifikovať ich rozsah, obsah, miesto, čas a osoby, ktoré ich mali reálne vykonať. Správca dane sa osobitne zaoberal otázkou, kto konkrétne zabezpečoval predmetné plnenia, aké hmotné alebo nehmotné výstupy boli žalobcovi odovzdané, pričom dospel k záveru, že tieto skutočnosti neboli žalobcom hodnoverne preukázané. Správca dane dospel k záveru, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku, pokiaľ ide o preukázanie skutočnosti, že služby uvedené na sporných faktúrach boli skutočne dodané spoločnosťou WV - Invest ako dodávateľom. Správca dane v rozhodnutí uviedol, že žalobca ako zmluvný partner organizátora podujatia Okolo Slovenska 2018 zabezpečoval marketingové a reklamné služby, a že tieto služby boli v určitej podobe reálne poskytnuté. Neuznanie práva na odpočítanie dane odvodnil tým, že zdaniteľné plnenia v rozsahu a obsahu uvedenom na jednotlivých faktúrach neboli dodané práve deklarovaným dodávateľom – spoločnosťou WV - Invest. Správca dane preto uzavrel, že samotná existencia marketingových, reklamných a produkčných aktivít v rámci podujatia Okolo Slovenska 2018 nemôže nahradiť povinnosť žalobcu preukázať konkrétne zdaniteľné plnenia dodané konkrétnym dodávateľom, a že bez preukázania tejto skutočnosti nie sú splnené zákonné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 a § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty.

6. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101247039/2020 zo dňa 03.08.2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) vydaným podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku na podklade žalobcom podaného odvolania preskúmal prvostupňové rozhodnutie a toto rozhodnutie ako vecne správne v celom rozsahu potvrdil.

7. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že v konaní pred správcom dane boli dodržané zákonné podmienky na vydanie rozhodnutia, skutkový stav bol zistený v potrebnom rozsahu a právne posúdenie veci je v súlade s ustanoveniami zákona o DPH, ako aj daňovým poriadkom. Žalovaný poukázal na to, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie zamerané na preverenie reálnosti zdaniteľných plnení deklarovaných žalobcom, predovšetkým vo vzťahu k faktúram vystaveným spoločnosťou WV-Invest s. r. o., ako aj ďalšími subjektmi, pričom výsledky vykonaného dokazovania vyvolali vážne a dôvodné pochybnosti o reálnom uskutočnení týchto plnení v rozsahu a podobe uvedenej na predmetných faktúrach. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na vyjadrenie p. A. B., konateľa spoločnosti WV – Invest, na pojednávaní, ktoré uskutočnil dožiadaný správca dane miestne

príslušný správca Daňový úrad Košice dňa 21.11.2018 za účelom preverenia hospodárskych operácií tohto subjektu. Z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že pán A. B. vo svojej výpovedi uviedol, že všetku činnosť spoločnosti vykonáva pán C. D. a vyslovil domnienku že sa jedná o organizovanie športových podujatí, nedokázal identifikovať miesta ktoré má spoločnosť k dispozícii a osobu zodpovednú za vedenie účtovníctva, ani aký účtovný softvér spoločnosť používa, či vlastný majetok a čo bolo predmetom zdaniteľných plnení za kontrolované obdobie, ani kto sú obchodní partneri s ktorými vykonáva obchodné aktivity. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal aj na výsluch p. B. ako svedka, ktorý vykonal prvostupňový orgán v rámci predmetnej daňovej kontroly dňa 02.04.2019, pričom žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že p. A. B. potvrdil zdaniteľné obchody so žalobcom a vyjadril sa, že podklady k faktúram vystavoval pán C. D., ktorému udelil splnomocnenie. Toto splnomocnenie správcovi dane predložil, v napadnutom rozhodnutí žalovaný konštatoval, že neobsahovalo podpis p. D. k prijatiu splnomocnenia. Z rozhodnutia ďalej vyplýva, že výsluchom p. D. bolo zistené, že predmet plnenia si spoločnosť WV – Invest ďalej zabezpečila prostredníctvom subdodávateľa a to od spoločnosti URANIA International s.r.o. so sídlom v Brne. Ako svedok bol vypočutý p. E., konateľ spoločnosti URANIA International s.r.o., ktorý sa vyjadril, že pozná p. D., spoločnosť WV Invest nepoznal a nepoznal ani osobu p. B.. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí ďalej poukázal na výsluch svedka F. G., ktorý bol tiež dodávateľom v cyklistickom podujatí okolo Slovenska a z ktorého svedeckej výpovede sa nepotvrdila reálnosť uskutočnenia dodaní spoločnosťou WV - Invest žalobcovi. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí tiež poukázal na to, že dňa 31.03.2019 bola spoločnosti WV - Invest zrušená registrácia dane z pridanej hodnoty.

8. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia ďalej uviedol, že žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil že plnenie na ktorom sa zúčastní nebude viesť k účasti na daňovom podvode. Poukázal na to, že deklarovaný dodávateľ WV- Invest nie je zastihnuteľný v mieste sídla spoločnosti, ktoré je zapísané v obchodnom registri, nemá personálne kapacity na poskytnutie deklarovaného plnenia a konateľ tejto spoločnosti p. B. počas ústneho pojednávania nedokázal identifikovať ani základné činnosti spoločnosti, v mene ktorej konal. Žalovaný v rozhodnutí ďalej poukázal na to, že deklarovaný dodávateľ musí byť schopný preukázať, že disponuje formálnym a materiálnym vybavením na to, aby dostatočne odôvodnil ekonomickú podstatu svojej obchodnej transakcie a na to že, deklarovaný dodávateľ WV - Invest nepodal za rok 2018 daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb, čím deklaroval, že v roku 2018 neuskutočnil žiadne obchodné ani účtovné transakcie. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí tiež skonštatoval, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že jeho postup pri odpočítaní dane je v súlade so zákonom a pritom mal dostatočný priestor a zákonné možnosti, aby sa uistil, že svojimi obchodnými transakciami sa nestane súčasťou konania, ktoré nesie znaky daňového podvodu. Z napadnutého rozhodnutia ďalej vyplýva, že správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií vychádzal aj z informácií poskytnutých Oddelením boja proti podvodom Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, ktoré sa týkali zapojenia jednotlivých subjektov do dodávateľského reťazca, pričom tieto informácie boli správcom dane použité ako podklad pre záver, že ide o dodávateľský reťazec vykazujúci znaky podvodného reťazca. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na to, že ak by žalobca pristupoval k výberu obchodného partnera so zvýšenou obozretnosťou, mal by vedomosť nielen o obchodnom partnerovi a jeho obchodnej politike, ale aj o konateľovi, ktorý dodávateľskú spoločnosť zastupuje. Poukázal na to, že konateľ deklarovaného dodávateľa nemal vedomosť o tom, či má spoločnosť sklady, nepoznal účtovný softvér, v ktorom mali byť vystavené faktúry a nedokázal identifikovať druh a rozsah zdaniteľných obchodov, ktoré pre žalobcu spoločnosť dodala. Žalovaný v rozhodnutí zároveň poukázal na relevantnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ktorej vyplýva, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať v prípade, ak daňový subjekt nepreukáže reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, resp. ak prijal zdaniteľné plnenie za okolností, ktoré objektívne vyvolávajú pochybnosti o jeho účasti na daňovom podvode.

9. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uzavrel, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, keďže neobsahovalo nové skutočnosti ani dôkazy, ktoré by mohli viesť k zmene alebo zrušeniu rozhodnutia správcu dane, a preto napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II. Správna žaloba

10. Žalobca sa žalobou zo dňa 07.10.2020, doručenou Krajskému súdu v Nitre toho istého dňa, domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia napadnutého rozhodnutia spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

11. Žalobca v prvom rade namietal porušenie ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy, ktoré malo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Podľa jeho názoru správca dane pri výkone daňovej kontroly nedodržal základné zásady daňového konania, keď žalobcovi neumožnil uplatniť jeho procesné práva, riadne sa vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom. Týmto postupom malo dôjsť aj k porušeniu ústavného práva žalobcu.

12. Ďalším žalobným dôvodom bola námietka nesprávneho právneho posúdenia veci pri posúdení splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH. Žalobca tvrdil, že správca dane a žalovaný od neho v rozpore so zákonom a ustálenou judikatúrou vnútroštátnych súdov aj Súdneho dvora Európskej únie požadovali preukazovanie skutočností, ktoré sa týkali právnych vzťahov jeho dodávateľov a subdodávateľov, ich personálnych a materiálnych kapacít a nesprávne vychádzali z okolností týkajúcich sa deklarovaného dodávateľa a jeho subdodávateľov, ktoré nastali až po uskutočnení zdaniteľných plnení. Zároveň poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, podľa ktorej je na správcovi dane, aby daňovému subjektu preukázal, že obchod je fiktívny a spojený s daňovým podvodom. Žalobca poukázal na to, že daňové orgány nespochybnili samotnú existenciu plnenia, ale schopnosť dodávateľa a jeho subdodávateľov tieto dodávky zabezpečiť. Poukazoval tiež na rozpor napadnutých rozhodnutí s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, podľa ktorej právo na odpočítanie dane nemožno odoprieť zdaniteľnej osobe len na základe pochybností o jej dodávateľoch alebo subdodávateľoch, pokiaľ nebolo preukázané, že žalobca vedel alebo mohol vedieť o účasti na daňovom podvode.

13. Žalobca zároveň namietal, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

14. Napokon žalobca namietal aj nezákonnosť postupu správcu dane z dôvodu miestnej nepríslušnosti orgánu, ktorý daňovú kontrolu vykonal.

III. Vyjadrenia žalovaného a žalobcu, ďalší priebeh súdneho konania

15. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 15.03.2022 uviedol, že skutkové zistenia, úvahy, dôkazy a právne závery, ktoré viedli správcu dane a následne aj žalovaného k vydaniu rozhodnutí, sú podrobne a vyčerpávajúco rozvedené v protokole z daňovej kontroly, ako aj v prvostupňovom rozhodnutí a v napadnutom rozhodnutí, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Z tohto dôvodu žalovaný považoval za nadbytočné opätovne reprodukovať skutkové zistenia a odkázal na obsah uvedených rozhodnutí.

16. K všeobecným žalobným tvrdeniam o podstatnom porušení ustanovení o konaní, nesprávnom právnom posúdení veci, nepreskúmateľnosti rozhodnutia a nedostatočnom zistení skutkového stavu žalovaný uviedol, že žalobca nekonkretizoval, v čom konkrétne mali daňové orgány porušiť zákon, v čom spočíva nepreskúmateľnosť rozhodnutí, ani v čom má byť skutkový stav v rozpore s obsahom administratívneho spisu, a preto sa k týmto všeobecným tvrdeniam osobitne nevyjadroval.

17. Žalovaný poukázal na to, že správca dane postupoval v súčinnosti so žalobcom, vykonal rozsiahle dokazovanie, rozšíril ho aj na dodávateľské a subdodávateľské vzťahy a využil všetky zákonné prostriedky smerujúce k zisteniu skutočného stavu veci. Zdôraznil, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou žalobcu, a preto žalobca ako platiteľ dane mal možnosť a povinnosť zabezpečiť dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovaným dodávateľom, čo sa mu však nepodarilo. Podľa žalovaného je v prípade vzniku dôvodných pochybností na daňovom subjekte, aby preukázal, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre, a to nielen formálne, ale aj materiálne. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie, z ktorej vyplýva, že od daňového subjektu možno požadovať prijatie primeraných opatrení na overenie toho, že sa svojimi obchodnými transakciami nezúčastňuje na daňovom podvode, a že samotné formálne splnenie náležitostí faktúr podľa § 71 zákona o DPH nepostačuje na priznanie práva na odpočítanie dane.

18. Žalovaný sa vyjadril aj k námietkam žalobcu založeným na judikatúre Súdneho dvora Európskej únie, pričom uviedol, že postup správcu dane bol v súlade s § 24 ods. 2 daňového poriadku, keď nebolo možné posúdiť oprávnenosť uplatneného odpočtu dane výlučne na základe účtovných dokladov bez overenia ich vecnej pravdivosti. Zdôraznil, že technická možnosť vyhotoviť akýkoľvek účtovný doklad si vyžaduje, aby správca dane overoval aj materiálnu stránku zdaniteľných plnení, a to vrátane schopnosti dodávateľa alebo subdodávateľa preukázať ekonomickú podstatu obchodnej transakcie. Keďže v prejednávanej veci nebolo možné u dodávateľských subjektov hodnoverne overiť, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované žalobcom, žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane o nepreukázaní reálneho uskutočnenia zdaniteľných plnení a o neoprávnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

19. Na záver žalovaný uviedol, že naďalej trvá na výroku napadnutého rozhodnutia aj na výroku rozhodnutia správcu dane, pričom poukazuje na ich odôvodnenie a na dôkazy obsiahnuté v administratívnom spise, a navrhol, aby správny súd žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol.

20. Žalobca nevyužil právo vyjadriť sa k vyjadreniu žalovaného.

IV. Relevantná právna úprava

21. Podľa prechodného ustanovenia § 493e zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v aktuálne platnom a účinnom znení, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

Podľa § 119 prvá veta zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 (ďalej len „SSP“), správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak.

22. Podľa § 134 ods. 1 SSP, správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

23. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

28. Podľa § 24 ods. 1 až ods. 4 daňového poriadku,
(1) 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.

(2) 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.
(3) 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.
(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

V. Právne posúdenie veci správnym súdom

29. Na základe § 3 ods. 1, ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 1. júna 2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety dňa 07.06.2023 náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie senátu 6S Správneho súdu v Bratislave (ďalej len „súd“, príp. „správny súd“) a následne v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2025 v znení Dodatku č. 3 účinného od 01.07.2025 bola vec náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie do novovzniknutého senátu 10S správneho súdu.

30. Správny súd ako súd príslušný na konanie, po vyhodnotení, že správna žaloba je prípustná, bola podaná včas (§ 181 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP), zastúpenou advokátom (§ 49 ods. 1 SSP), obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 57, § 182 SSP), po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu, preskúmal v medziach žalobného návrhu a podstatných žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP v spojení s § 183 SSP) napadnuté rozhodnutie, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP) a zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 119 SSP), za splnenia procesných podmienok (§ 107 ods. 1 písm. a) SSP) vec prejednal na pojednávaní dňa 16.01.2026, a po preskúmaní veci dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

31. Súd sa v prvom rade zaoberal žalobnou námietkou smerujúcou k právnemu posúdeniu otázky splnenia podmienok na uplatnenie odpočtu DPH, ktorá priamo súvisí aj so žalobnou námietkou nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia. V tejto súvislosti súd uvádza, že v rámci posudzovania práva na uplatnenie odpočtu DPH je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, formálnych podmienok tohto práva a odopretím nároku na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu. V daňovom konaní sa posudzuje splnenie hmotnoprávnych podmienok vzniku práva na odpočítanie dane, ktorými sú: (i) poskytovateľ deklarovaného plnenia je osobou registrovanou pre DPH, (ii) predmetné plnenie materiálne existuje a nejde o fiktívne plnenie, (iii) prijaté plnenie je použité na ekonomickú činnosť príjemcu. Ak nie je splnená čo i len jedna z uvedených kumulatívnych hmotnoprávnych podmienok, právo na odpočítanie dane nevzniká a daňový subjekt si ho nemôže úspešne uplatniť (rozsudok NSS SR sp. zn. 8Sžfk/16/2020, bod 25; SD EÚ Senatex, C-518/14, bod 28; SD EÚ Vikingo, C-610/19, bod 43; SD EÚ Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 24). Zároveň platí, že v dôsledku ľahkej zneužiteľnosti práva na odpočítanie DPH zákonodarca zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia týchto hmotnoprávnych podmienok daňový subjekt, ktorý si právo na odpočítanie dane uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku). Túto zásadu potvrdzuje aj judikatúra Najvyššieho súdu SR (napr. sp. zn. 1Sžf/10/2015, 6Sžfk/7/2016, 5Sžfk/15/2018). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (predložená faktúra alebo zmluva), ale predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. V prípade vzniku pochybností o reálnosti plnenia je to daňový subjekt, kto musí obsah deklarovaných plnení preukázať. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, jeho nárok na odpočítanie dane nemôže byť uznaný (NS SR sp. zn. 9Sžfk/1/2019 – R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 – R 6/2020).

32. V daňovom konaní sa prednostne posudzuje splnenie hmotnoprávnych podmienok vzniku práva na odpočítanie dane, teda najmä preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Pokiaľ správca dane dospeje k záveru, že daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ide o dôvod nepriznania práva na odpočítanie dane vyplývajúci z nesplnenia hmotnoprávnych podmienok, ktorý sám osebe vylučuje priznanie tohto práva, bez potreby skúmania existencie daňového podvodu alebo subjektívneho vzťahu daňového subjektu k prípadným nezrovnalostiam v dodávateľskom reťazci. (porov. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1Sfk/121/2022). Odlišná právna situácia nastáva v prípade, ak správca dane vychádza z toho, že zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené a hmotnoprávne podmienky vzniku práva na odpočítanie dane sú splnené, avšak dospeje k záveru, že predmetné plnenie bolo súčasťou podvodného mechanizmu v systéme dane z pridanej hodnoty. V takom prípade je správca dane povinný preukázať existenciu objektívnych okolností svedčiacich o daňovom podvode v dodávateľskom reťazci, ako aj skutočnosti zakladajúcej záver, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa svojím konaním zúčastňuje na transakcii spojenej s daňovým podvodom.

33. Súd v rámci prieskumu napadnutého rozhodnutia vo vzťahu k žalobnej námietke smerujúcej proti správnosti právneho posúdenia splnenia podmienok na uplatnenie odpočtu DPH zo sporných faktúr a zároveň týkajúcej sa namietaného rozporu záveru žalovaného s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (podľa ktorej právo na odpočítanie dane nemožno odoprieť zdaniteľnej osobe len na základe pochybností o jej dodávateľoch alebo subdodávateľoch, pokiaľ nebolo preukázané, že žalobca vedel alebo mohol vedieť o účasti na daňovom podvode) konštatuje, že hoci sú žalobné námietky značne všeobecné, v prípade tohto žalobného bodu súd uznal jeho dôvodnosť v tom zmysle, že žalobca v podstate správne napadol priamo správnosť záverov žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie odpočtu DPH a tiež napadol nesprávnu aplikáciu judikatúry Súdneho dvora Európskej únie, čo sa týka možnosti nepriznania práva na odpočet dane z dôvodu účasti na daňovom podvode. Súd z administratívneho spisu zistil, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí jednak súhlasil so závermi správcu dane o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH a zároveň poukazoval na závery o dodávateľskom reťazci vykazujúcom známky podvodného reťazca a na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky o nemožnosti priznať právo na odpočet dane v prípade účasti daňového subjektu na daňovom podvode (bod 8. rozsudku), čo predstavuje odlišné právne dôvody odopretia práva na odpočítanie dane, ktoré si vyžadujú samostatné skutkové zistenia a v prípade podvodu, preukázanie účasti žalobcu na daňovom podvode a hlavne jeho vedomosti o ňom (porov. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/25/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 54, rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sfk/74/2023 zo dňa 31.03.2025). V danom prípade sa preto dalo prisvedčiť aj všeobecnejšej námietke žalobcu o nesprávnej aplikácii judikatúry Súdneho dvora Európskej únie týkajúcej sa podvodu, keďže v tomto prípade stáli pôvodne závery správcu dane na nesplnení hmotnoprávnych podmienok, pričom žalovaný v napadnutom rozhodnutí nielen nesprávne uvádzal a aplikoval uvedenú judikatúru o podvode, ale došlo z jeho strany k uvádzaniu dokonca rozdielnych dôvodov odopretia odpočtu DPH (nepreukázanie materiálnych podmienok a účasť žalobcu na obchodnom reťazci zaťaženom daňovým podvodom). Z napadnutého rozhodnutia ani nie je možné jednoznačne identifikovať, ktorý z uvedených dôvodov tvorí nosný dôvod rozhodnutia na odoprenie uplatnenia odpočtu DPH zo sporných faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom WV – Invest, a teda nie je možné identifikovať, či žalovaný založil svoje rozhodnutie na nesplnení preukázania existencie deklarovaného plnenia alebo na účasti žalobcu na obchodnom reťazci zaťaženom daňovým podvodom.

34. V súvislosti so žalobnými námietkami vo vzťahu k nedostatočne alebo nesprávne zistenému skutkovému stavu považuje súd za potrebné poukázať na to, že žalobná argumentácia žalobcu vo vzťahu k námietke nesprávne zisteného skutkového stavu zostala v rovine všeobecných a abstraktných tvrdení o nezákonnosti postupu správneho orgánu, bez toho, aby žalobca jasne vymedzil, ktoré konkrétne skutkové zistenia považuje za nesprávne, v čom má spočívať ich rozpor so zákonom. V správnom súdnictve je súd viazaný rozsahom a obsahom žalobných bodov a nemôže ich za žalobcu domýšľať, nahrádzať ani rozširovať. Súd bol preto pri preskúmavaní napadnutého rozhodnutia limitovaný rámcom všeobecne formulovaných námietok, ktoré neboli spôsobilé založiť povinnosť súdu zaoberať sa jednotlivými aspektmi správneho rozhodovania nad rámec toho, čo žalobca v žalobe konkrétne a zrozumiteľne namietal. Za tejto situácie správny súd vo vzťahu k námietke nesprávne zisteného skutkového stavu konštatuje obiter dictum nad rámec žalobných bodov, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí síce sumarizuje dôkaznú situáciu danej veci, v rozhodnutí absentuje však hodnotiaca

úvaha správcu dane (prípadne jej korekcia) ako nevyhnutný predpoklad preskúmateľnosti rozhodnutia. Žalovaný teda v napadnutom rozhodnutí uviedol, z ktorých dôkazov pri rozhodnutí vychádzal, avšak bez toho, aby ich jednotlivo aj vo vzájomnej súvislosti vyhodnotil a aby z nich vyvodil konkrétne skutkové závery, ktoré by následne podrobil právnemu posúdeniu. Z napadnutého rozhodnutia teda nie je možné zistiť, akým spôsobom správca dane dospel k záveru o nepreukázaní zdaniteľných plnení, keďže medzi sumarizáciou vykonaných dôkazov a právnym záverom uvedeným v napadnutom rozhodnutí chýba presvedčivé vyhodnotenie dôkazov, prípadne ich rozporov.

35. V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti povinnosť daňových orgánov, ktoré vo svojich rozhodnutiach konštatujú, že platiteľ dane si uplatnil odpočet dane neoprávnene a že cieľom nadmerného odpočtu bolo získať neoprávnenú daňovú výhodu, takéto konštatovanie náležite odôvodniť formou logických úvah opierajúcich sa o skutočnosti, ktoré boli v daňovom konaní zistené. V odôvodnení rozhodnutia nepostačuje zreprodukovať celý priebeh daňového konania a sumarizáciu vykonaného dokazovania, ale je nevyhnutné následne usporiadať samotnú argumentačnú úvahu správneho orgánu, z ktorej bude zrejmé, akým spôsobom správny orgán skutkové zistenia posúdil jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach, aké závery z posudzovaných dôkazov vyvodil a aké právne normy na zistené skutočnosti aplikoval. Úlohou druhostupňového správneho orgánu nie je len reprodukovať obsah jednotlivých listinných dôkazov a výpovedí svedkov, ale je úlohou a povinnosťou druhostupňového orgánu ozrejmiť vlastné úvahy a predstaviť argumentáciu podporujúcu závery prijaté prvostupňovým správnym orgánom (porov. Rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 22. 9. 2020, sp. zn. 10Sžfk/30/2019.
36. Súd sa ďalej nezaoberal ďalšími žalobnými námietkami a to námietkou porušenia práva žalobcu vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam a námietkou, že rozhodol orgán na konanie nepríslušný, ktoré boli formulované len vo všeobecnej rovine bez toho, aby ich žalobca bližšie konkretizoval a takto formulované námietky neumožnili správnemu súdu identifikovať predmet súdneho prieskumu v danom rozsahu.

37. V dôsledku uvedeného správny súd uzatvára, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, keďže je v ňom nesprávne vysvetlená či aplikovaná judikatúra Súdneho dvora Európskej únie o podvode a neobsahuje ani jednoznačnú identifikáciu dôvodu na odopretie uplatneného odpočtu dane. Nezrozumiteľnosť rozhodnutia nebolo možné odstrániť ani výkladom rozhodnutia ako celku, keďže samotné odôvodnenie neobsahuje jasné a konzistentné úvahy správneho orgánu. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP predstavuje takú vadu, ktorá správnemu súdu bráni preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť je daná najmä vtedy, ak je rozhodnutie orgánu verejnej správy nejasné, vnútorne rozporné alebo protirečivé, prípadne ak z jeho odôvodnenia nie je zrejmé, aké skutkové a právne úvahy viedli správny orgán k vydaniu rozhodnutia, resp. ak nie je možné identifikovať nosný dôvod výroku napadnutého rozhodnutia.

38. Z uvedeného dôvodu správny súd rozhodol o zrušení napadnutého rozhodnutia v zmysle § 191 ods. 1 písm. d) SSP a vrátení veci žalovanému na ďalšie konanie.

39. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného vec znovu posúdiť a v rozhodnutí určiť, z akého dôvodu má byť žalobcovi uplatnený nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty odopretý a správne aplikovať aj judikatúru Súdneho dvora Európskej únie. Žalovaný je povinný rozlíšiť, či ide o posúdenie splnenia hmotnoprávnych podmienok vzniku práva na odpočet DPH alebo o hodnotenie konania žalobcu z hľadiska jeho účasti na daňovom podvode, keďže tieto dva dôvody odopretia práva na odpočítanie dane predstavujú odlišné právne situácie, vyžadujúce rozdielny rozsah skutkových zistení a dokazovania. Pokiaľ žalovaný dospeje k záveru, že je namieste posudzovať vec z pohľadu účasti žalobcu na daňovom podvode, je povinný postupovať v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, najmä z rozsudku vo veci Axel Kittel (C-439/04), a jeho následnej aplikácie v rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (viď napríklad rozsudok NSS SR sp. zn. 10Sžfk/26/2021 z 28.04.2023, bod 25 a v ňom formulované kritériá tzv. Axel Kittel testu, ktoré musí správca dane preukázať). V rámci tohto testu je potrebné samostatne a vzájomne prepojene posudzovať jednak existenciu daňového podvodu v obchodnom reťazci, ako aj otázku, či žalobca o tomto podvode vedel alebo vzhľadom na konkrétne okolnosti vedieť mal. Záver o nesplnení ktorejkoľvek z týchto podmienok musí byť založený na konkrétnych skutkových zisteniach a nemôže vyplývať len zo všeobecných pochybností o subjektoch nachádzajúcich sa v dodávateľskom reťazci. Súčasťou aplikácie Axel Kittel testu je aj posúdenie miery obozretnosti, ktorú možno od žalobcu ako daňového subjektu spravodlivo požadovať. Ak má žalovaný dospieť k záveru, že žalobca sa mal o existencii daňového podvodu dozvedieť, je povinný konkretizovať,

aké okolnosti mali u žalobcu vyvolať povinnosť zvýšenej obozretnosti a aké konkrétne opatrenia mal žalobca prijať. Zároveň musí byť žalobcovi v priebehu konania umožnené uplatniť jeho procesné práva, najmä predkladať tvrdenia a dôkazy smerujúce k preukázaniu, že postupoval s náležitou obozretnosťou. Žalovaný je povinný už v priebehu konania jednoznačne a zrozumiteľne oznámiť, z akého dôvodu je nárok žalobcu na odpočítanie dane spochybňovaný, t. j. či z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok, alebo z dôvodu jeho účasti na daňovom podvode, aby žalobcovi nebola odňatá možnosť účinne sa proti takýmto záverom brániť, a svoje závery odôvodniť aj v súlade s aktuálnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Následne je žalovaný povinný vydať nové rozhodnutie, ktoré bude riadne a presvedčivo odôvodnené konkrétnymi skutkovými a právnymi úvahami, z ktorých bude zrejmé, akým spôsobom dospel k prijatému záveru. Žalovaný je pri ďalšom rozhodovaní viazaný právnym názorom správneho súdu vysloveným v tomto rozsudku. Správny súd vzhľadom na kompetencie žalovaného v odvolacom konaní nepovažoval za potrebné v záujme dosiahnutia účelu tohto súdneho konania zrušiť aj prvostupňové rozhodnutie.

40. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP v zmysle zásady úspechu a v konaní úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu.

41. Tento rozsudok prijal senát Správneho súdu v Bratislave pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

NR-15S/55/2020

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia na Správny súd v Bratislave (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 145 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30.06.2023).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 SSP).

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