| | |
|---|---|
| Súd: | Najvyšší správny súd SR |
| Spisová značka: | 8Sfk/67/2025 |
| Identifikačné číslo súdneho spisu: | 0823106240 |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 30. 07. 2026 |
| Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: | Mgr. Kristína Babiaková |
| ECLI: | ECLI:SK:NSSSR:2026:0823106240.1 |

# ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobkyne: DAQE Slovakia s.r.o., so sídlom Pribinova 8953/62, 010 01 Žilina, IČO: 36 848 751, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: A3 advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Partizánska 25, 911 01 Trenčín, IČO: 36 735 311, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101847456/2023 zo dňa 24. júla 2023, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. 3Sf/26/2023-276 zo dňa 18. júna 2025, takto

**r o z h o d o l :**

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. 3Sf/26/2023-276 zo dňa 18. júna 2025 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101847456/2023 zo dňa 24. júla 2023 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Žilina, pobočka Dolný Kubín č. 100627104/2023 zo dňa 20. februára 2023 zrušuje a vec vracia Daňovému úradu Žilina, pobočka Dolný Kubín na ďalšie konanie.
II. Žalobkyni priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

**o d ô v o d n e n i e :**

I. Priebeh administratívneho konania
1. Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január až december 2020 a január až jún 2021, o výsledku ktorej spísal protokol č. 102723982/2023 zo dňa 5. októbra 2022 (ďalej len „protokol“).
2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 100627104/2023 zo dňa 20. februára 2023 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 17.300,- EUR za zdaňovacie obdobie október 2020 (ďalej len ako „prvostupňové rozhodnutie“).
3. Žalovaný zamietol odvolanie žalobkyne proti prvostupňovému rozhodnutiu a toto potvrdil rozhodnutím č. 101847456/2023 zo dňa 24. júla 2023 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“).
4. Správca dane a žalovaný nepriznali žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane z dodaní služieb od spoločností MIREX GROUP s.r.o. („počítačové služby - vypracovanie podkladov pre spracovanie projektovej dokumentácie na akciu: „D4/R7 - diaľnica D4 - rýchlostná cesta R7“; „počítačové služby - vypracovanie podkladov pre spracovanie výpočtového modelu ekonomickej návratnosti pre cestu II/571 Fiľakovo-hr.LC/RS“; „počítačové služby - vypracovanie podkladov pre spracovanie projektovej dokumentácie vypracovanie projektovej dokumentácie na akciu: Rýchlostná cesta R2 Kriváň, Lovinobaňa, Tomášovce (úsek Mýtna Tomášovce) DVP“; „počítačové služby - vypracovanie podkladov pre spracovanie pre vypracovanie ekonomického modelu sociálnych účinkov stavby na cestách II. Triedy

v Prešovskom samosprávnom kraji v rámci projektu“), LEVITY s.r.o. („počítačové služby - spracovanie podkladov pre vypracovanie dopravno-inžinierskeho posúdenia R2(Kriváň - Mýtna) - stupňov saturácie dopravy počas opráv žľabov“; „počítačové služby - spracovanie podkladov pre kresliace práce za mesiac 08-09-10/2020 na projektoch: 1. Modernizácia spojovacej chodby v SIP Strečno, 2. AT park Žilina, 3. AT crystals Žilina“; „počítačové služby - spracovanie podkladov, vypracovanie projektovej dokumentácie v stupni DSP s DRS na akciu: Cestná komunikácia k rekreačnému zariadeniu Predná hora“; „počítačové služby - spracovanie podkladov pre vypracovanie dokumentácie stavebného zámeru na akciu „I/18 Ľubeľa - Liptovská Mikuláš (DSZ)“) a ORFA security consulting s.r.o. („spracovanie podkladov pre spracovanie projektovej dokumentácie „mobilná betonáreň Bratislava - Ružinov v k.ú. Nivy Nákladný prístav“; „spracovanie podkladov pre spracovanie projektovej dokumentácie na akciu „I/10 Kolárovice, sanácia zosuvu v km 13,500“; „spracovanie podkladov podrobnej diagnostiky s prepočtom zaťažiteľnosti: MO 2005-002 ponad potok Štiavnik, MO 520-056 ponad rieku Oravica, MO2340-002 ponad rieku Váh“).
5. Žalovaný dal do pozornosti zistenia správcu dane, že k faktúram bol predložený protokol o odovzdaní diela, ktorý však neobsahoval bližšie skutočnosti o rozsahu prác a ich dodaní. V prípade protokolu k dodaniu od spoločnosti ORFA security consulting, s.r.o. tento neobsahoval dátum odovzdania, ale bol k nemu priložený súpis prác, ktorý obsahoval aj rozpis prác passportizácie mostných objektov. Orgány finančnej správy konštatovali, že z predložených dokladov nevyplývajú bližšie skutočnosti o dodaní, preto preverili bankové účty dodávateľských spoločností. Bolo zistené, že bankové účty patrili dodávateľským spoločnostiam, disponentmi boli ich konatelia a finančné prostriedky poukázané na tieto účty boli po väčšine vybrané platobnou kartou.
6. Žalovaný dal do pozornosti, že na základe výzvy správcu dane spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. predložila hlavnú knihu a účtovný denník za roky 2020 a 2021, zoznamy odberateľských faktúr vydaných pre žalobkyňu, podľa čoho boli evidované aj v záznamoch DPH. Boli predložené tiež faktúry spolu s protokolmi o odovzdaní a prevzatí diela. Spoločnosť však nepredložila žiadne iné dôkazy preukazujúce rozsah a špecifikáciu fakturovaných služieb ako ani bližšie skutočnosti ohľadom ich dodania. Spoločnosti ORFA security consulting, s.r.o. a LEVITY s.r.o. na výzvu na predloženie dokladov nereagovali.
7. V nadväznosti na vyššie uvedené správca dane vyzval žalobkyňu na predloženie dôkazov, ktoré súviseli s fakturovanými službami a preukazovali by ich dodanie. V nadväznosti na túto výzvu žalobkyňa predložila vyjadrenie, rámcové zmluvy s dodávateľmi, objednávky, ktoré obsahovali rovnaký popis služieb ako faktúry. Žalovaný dal do pozornosti zistenie správcu dane, že zmluvy obsahovali len všeobecný opis predmetu zmluvy, kde predmetom boli časti alebo podklady projektových dokumentácií alebo inžinierska činnosť alebo počítačové služby, avšak bez bližšej špecifikácie. Cena mala byť stanovená na základe objednávok.
8. Správca dane tiež dožiadaním na Sociálnu poisťovňu zistil, že spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. nemala nahlásených žiadnych zamestnancov, spoločnosť ORFA security consulting s.ro. mala evidovaných v období od 1. februára 2021 do 12. decembra 2021 celkovo 7 zamestnancov, 3 boli evidovaní až v období od júla 2021. Spoločnosť LEVITY s.r.o. mala od 21. februára 2018 do 14. decembra 2021 evidovaných 8 zamestnancov, 7 zamestnancov bolo registrovaných až v priebehu mesiacov február, máj a august 2021. Miestnym zisťovaním bolo zistené, že sídla spoločností nemali žiadne označenie a na predmetných adresách sa spoločnosti nenachádzali.
9. Žalovaný poukázal na to, že správca dane vypočul konateľa spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. v čase uskutočnenia obchodov, pána Miroslava Jánošíka. Ten uviedol, že spoločnosť sa zaoberala inžinierskou činnosťou v oblasti dopravných stavieb a prieskumov dopravných situácií, nemala priestory, činnosť vykonával sám konateľ na počítači z adresy trvalého pobytu. Odbornú činnosť vykonávali odborníci - B.. E. a G. E. na základe mandátnych zmlúv. Svedok potvrdil, že pozná žalobkyňu, spoluprácu nadviazali v roku 2018, na konateľa žalobkyne sa nakontaktoval s kamarátom Marekom Rajčákom vyhľadaním na internete. Uzatvorili spolu rámcovú zmluvu, predmetom fakturácie bola inžinierska činnosť v oblasti dopravných stavieb a prieskumov - prevažne malo ísť o prieskumy, zakresľovanie značenia dopravnej situácie v systéme AUTOCAD, kde sa do križovatky mali zakresľovať dočasné dopravné značenia podľa potreby križovatky (išlo o úseky D4R7). V prieskumoch sa mala určovať dopravná špička - hustota premávky pred obedom a po obede. Výsledkom boli podklady pre ďalšiu činnosť žalobkyne. Výstupy boli vytvorené v excelovských tabuľkách, ku ktorým podklady poskytoval konateľ žalobkyne. Čo sa týka počítačových služieb, išlo o rôzne služby, vrátane nedeštruktívnych skúšok ciest na základe drahého amerického systému Georadar, ktorý mal jazdiť po vozovke, skúmať hrúbku cesty a jej kvalitu, podložie, asfaltový povrch a pod. Svedok mal takto získané údaje spracovávať do excelovských tabuliek. Spracované údaje mali byť odovzdané na základe odovzdávacieho a preberacieho protokolu. Do systému AUTOCAD mal byť zaškolený konateľom žalobkyne, výstupy kontroloval konateľ žalobkyne a na základe jeho pripomienok mal svedok robiť úpravy. Cenu navrhoval konateľ žalobkyne, svedok

nevedel, pre koho boli spracované údaje určené. Potvrdil vystavenie faktúr, ich podpísanie aj zúčtovanie. Vybraná hotovosť bola použitá na vyplácanie subdodávateľov alebo na chod spoločnosti. Funkciu konateľa ukončil v čase pandémie. Poznal spoločnosť BLIZARD SK s.r.o., konateľa Erika Janáka, Mareka Šedivého a Mareka Rajčáka (mal s nimi priateľské alebo príbuzenské vzťahy).
10. Žalovaný poukázal tiež na to, že bol vypočutý aj konateľ spoločnosti ORFA security consulting s.r.o. v čase uskutočnenia obchodov, pán Marek Šedivý. Spoločnosť sa mala zaoberať inžinierskou činnosťou, IT službami, stavebnými prácami. Práce vykonával svedok na home office alebo na adrese sídla spoločnosti. Spoločnosť mala mať bežné zariadenie, 7 až 8 zamestnancov. Poznal žalobkyňu, komunikoval s jej konateľom, kontakt dostal od známeho. Uzatvorená bola rámcová zmluva, predmetom mala byť inžinierska činnosť. Svedok mal postupovať podľa objednávok. Predmetom fakturácie mali byť fotodokumentácie mostov, dopravné prieskumy, sledovanie križovatiek a intenzity dopravy. Výstupy boli excelovské tabuľky zo sledovania videozáznamov. Záznamy dodával konateľ žalobkyne. Od konateľa žalobkyne tiež svedok dostal prenosné nosiče, notebook, prenosné disky s dátami, pokyny na spracovanie, vrátane programu AUTOCAD. Prácu odovzdal konateľovi žalobkyne na základe protokolov. Ako pracovať s programom AUTOCAD, svedkovi ukázal tiež konateľ žalobkyne. V tomto programe sa mali najmä merať vzdialenosti, osádzať značky a dopravné značenia. Práce odbornejšieho charakteru vykonával pán Karol Janda (architekt) na základe mandátnej zmluvy a práce fakturoval spoločnosti ORFA security consulting s.r.o. Inžinierska činnosť zahŕňala spracovanie podkladov, sledovanie križovatiek a značenie jednotlivých údajov. Križovatky sa mali nachádzať na rôznych miestach ako Martin, Žilina, Trenčín, Záhorie, Bratislava, Komárno. Ako príklad svedok uviedol, že v hale mal posudzovať prístup k toaletám, čo muselo byť podľa zákonných noriem, či posudzoval spevnené plochy v Bratislave pre betonárku. Cenu prác navrhoval konateľ žalobkyne. Svedok potvrdil vystavenie a podpísanie faktúr, tieto mali byť zaevidované v účtovníctve, daň zaplatená a odvedená. Úhrady mali byť vykonané prevodom, dodávateľov svedok vyplácal v hotovosti. Potvrdil, že pozná alebo má bližší vzťah s pánom Erikom Janákom, Miroslavom Jánošíkom a Marekom Rajčákom.
11. Rovnako dal do pozornosti výsluch konateľa spoločnosti LEVITY s.r.o. v čase uskutočnenia obchodov, pána Mareka Rajčáka. Uviedol, že spoločnosť sa mala zaoberať inžinierskou činnosťou, počítačovými prácami, administratívnou činnosťou, spoločnosť nemala priestory a činnosť mal vykonávať konateľ v sídle jeho kamarátky. Spoločnosť nemala zamestnancov. Svedok poznal žalobkyňu a jej konateľa. So žalobkyňou bola uzatvorená zmluva, ktorej predmetom mala byť inžinierska činnosť, dopravné prieskumy a spracovávanie podkladov pre projektové dokumentácie. Predmetom fakturácie mali byť prieskumy, objednávky dostával na prenosných diskoch, kde bol popis, čo treba vykonať, ako aj kamerové záznamy, v rámci ktorých bolo potrebné sledovať intenzitu dopravy, mali sa zapisovať vozidlá, druhy áut a evidenčné čísla. Malo ísť o križovatky po celom Slovensku. Údaje sa vpisovali do excelovských tabuliek a dopĺňali sa v nich aj údaje o doprave. Inžinierska činnosť bola vykonávaná v programe AUTOCAD, ktorý bol aj s notebookom odovzdaný konateľom žalobkyne. V programe vykonával len činnosti ako presúvanie dopravných značiek, odborné činnosti vykonávali odborníci - G. E., G. V., G. T. a L. C.. Pre spoločnosť mali robiť inžiniersku činnosť spočívajúcu v spracovávaní podkladov pre projektové dokumentácie pozemných a dopravných stavieb, vplyv na životné prostredie. Výsledkom boli excelovské tabuľky, projektové dokumentácie, výkresy, odborné návrhy, vyjadrenia a pod. Odovzdané boli na základe protokolov, kontroloval ich konateľ žalobkyne. Hotovostné výbery boli za účelom vyplácania subdodávateľov. Potvrdil, že poznal pána Erika Janáka, Mareka Šedivého aj Miroslava Jánošíka. Potvrdil tiež vykonanie prác, vystavenie aj podpísanie faktúr.
12. Žalovaný pri svojom rozhodnutí vychádzal aj z výsluchu B.. G. E.. Tá tvrdila, že pre spoločnosť LEVITY s.r.o. a MIREX GROUP s.r.o. mala pracovať ako živnostník v rokoch 2020 a 2021. Komunikovala s konateľmi predmetných spoločností a vykonávala pre nich odborné činnosti - spracovanie podkladov na vypracovanie ekonomických analýz, modelov a kvantitatívnych a socioekonomických analýz - napr. posúdenie nákupu autobusov, ich dopad na cesty, životné prostredie a pod. Údaje boli svedkyni dané v tabuľkách, ktorých výsledkom malo byť zhodnotenie - napr. úspora v čase, návratnosť, dopad na životné prostredie, prípadne či oprava cesty bude viesť k zrýchleniu dopravy a úspore času. Malo ísť o časovo náročné práce, pričom sadzba na práce nebola rovnaká. Práce boli vykonané, boli vystavené faktúry, zúčtované v účtovníctve, avšak neboli uhradené, a preto neboli účtované ani v peňažnom denníku. Na živnosť robila len tieto zákazky. Neuhradené faktúry nevymáhala, keďže by to pre ňu znamenalo dodatočné náklady. Keby robila priamo pre žalobkyňu, dopadlo by to podľa jej slov lepšie. U žalobkyne sa nakoniec aj zamestnala. Predložila správcovi dane otvorené pohľadávky k 12. júlu 2021 (faktúry vystavené pre spoločnosť LEVITY s.r.o. v sume 37.950,- EUR a pre MIREX GROUP s.r.o. v sume 26.635,- EUR tieto neboli uhradené). Predložila tiež e-mailom faktúry a objednávky od predmetných spoločností.

13. Žalovaný poukázal aj na výsluch B.. N. E., ktorý uviedol, že o tom, že práce vykonával pre spoločnosť MIREX GROUP s.r.o., sa dozvedel od pána Miroslava Jánošíka a pani E.. Vykonával rôzne práce ohľadom značenia rýchlostných komunikácií a rôzne štatistiky ohľadom vplyvu koľajníc, kolies, ich hluku a vplyvu na životné prostredie. Vykonávať mal odbornú prácu na základe znalostí strojárenských materiálov, posudzovať mal vplyv materiálu na hlučnosť železničných vozňov. Práce mal vykonávať na základe podkladov od konateľa spoločnosti a pani E.. Prácu vykonával ako súkromná osoba na základe mandátnych zmlúv. Práce neboli v zmluve špecifikované, výsledkom boli excelovské tabuľky so spracovanými údajmi a tiež projekty dopravného značenia v programe AUTOCAD. Výsledky práce boli odovzdané konateľovi spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. alebo pani E.. Za práce nemal dostať odmenu, ale mal prísľub budúceho zamestnania. Žalobkyňu nepoznal, počul o jej konateľovi od pani E., ale nestretol sa s ním. Vyštudovaný mal odbor automatizácie a robotizácie zváracích procesov. Tvrdil, že práce aj reálne dodal.
14. Žalovaný zohľadnil aj výsluch B.. K.. L. C., ktorý potvrdil, že pozná dodávateľské spoločnosti a komunikoval s ich konateľmi. Pre spoločnosť LEVITY s.r.o. mal vykonávať projekty budov, ktoré boli definované lokalitou - išlo o dve betonárky, jedna v Bratislave a druhá v Poprade. Robil tiež nejaké úlohy v Považskej Bystrici, halové projekty, projekty ohľadom papierenských závodov v Ružomberku, papierne v Žiline a iné. Pre spoločnosť ORFA security consulting s.r.o. to boli projekty v Žiline a Považskej Bystrici. Pracoval na základe mandátnych zmlúv, išlo o projekty hál, ktoré aj na mieste meral. Výsledkom činnosti mali byť rôzne výkresy, minimum textu, popísané zámery - ako napr. koľko ľudí a aké žeriavy v halách boli, aké výšky tam museli byť dodržané a pod. Tieto informácie sa mali ďalej posudzovať z hľadiska povolenia stavebného úradu. Činnosti vykonával svedok ako súkromná osoba. Podmienkou bolo, aby výstupy boli v programe AUTOCAD, čo svedok splnil. Výsledky práce (výkresy v elektronickej forme a komentáre) odovzdal protokolom. Cena bola navrhnutá od partnerských spoločností, nebola však uhradená. Svedok nevymáhal neuhradené faktúry, lebo do toho nechcel investovať ďalšie peniaze. Mal vyštudovanú Slovenskú technickú univerzitu v Bratislave, postgraduál zameraný na ekonomiku a výpočtovú techniku.
15. Pre žalovaného bol podstatný tiež výsluch B.. G. V., D.. Ten potvrdil vykonanie prác pre spoločnosť LEVITY s.r.o., spoluprácu nadviazal prostredníctvom jej konateľa. Spolupráca mala byť na začiatku bezplatná, na základe zmluvy o spolupráci, kde by svedok mohol nadobudnúť prax, potom mala pokračovať na základe mandátnej zmluvy. Svedok vykonával spracovanie výkresov z hľadiska dopravného inžiniera a projektanta v rámci dočasného dopravného značenia, jednoduché projekty v rámci dopravných vjazdov k rodinným domom. Práca bola poskytnutá na harddisku, kde boli podklady, ktorých sa mal pri spracovaní držať. Práce vykonával v programe AUTOCAD na notebooku, ktorý mu poskytol konateľ spoločnosti LEVITY s.r.o. Práce vykonával bezplatne, ako študent, neskôr ako súkromná osoba na základe mandátnych zmlúv. Cena bola navrhnutá konateľom dodávateľa, svedok vedel, že práce majú byť pre žalobkyňu, kontaktovali ho tiež jej zamestnanci, v prípade niektorých problémov. Sumy za prácu na základe mandátnych zmlúv neboli uhradené. Predložil správcovi dane zmluvu o spolupráci a aj mandátnu zmluvu.
16. Žalovaný dal do pozornosti aj výsluch pána G. T.. Ten tvrdil, že pre spoločnosť LEVITY s.r.o. vykonával odborné kresliace práce na základe mandátnej zmluvy, pričom konal s konateľom predmetnej spoločnosti. Vykonával ich ako súkromná osoba, keďže bol v tom období zamestnaný v spoločnosti D4R7 construction, s.r.o., ktorá zabezpečovala výstavbu obchvatu Bratislavy. S pánom Rajčákom sa stretával v motoreste na ceste do Brna z Bratislavy. Konateľ spoločnosti LEVITY s.r.o. mu mal odovzdať počítač a disky s podkladmi pre prácu. Vykonať mal napr. projektovanie obchádzkovej trasy v rámci rekonštrukcie mostu cez Vážsky kanál, priečne profily cyklotrasy pri hrade Strečno, spevnenú plochu na vojenskom letisku Sliač, parkoviska v Žiline, Leviciach, Martine, Liptovskom Trnovci a iné. Na práce využíval program AUTOCAD. Výsledkom práce mali byť projekty, projektové dokumentácie, ktoré odovzdal konateľovi dodávateľskej spoločnosti. Odmena bola dohodnutá ústne, ale nebola zaplatená. Dohodol sa s pánom Rajčákom na neskoršej úhrade s 10% úrokom, no pán Rajčák prestal komunikovať a k platbe nedošlo. Žalobkyňu svedok poznal ako jedného z dodávateľov spoločnosti D4R7 construction s.r.o. Predložil tiež uzatvorenú mandátnu zmluvu.
17. Spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o. podávali nulové daňové priznania na DPH za zdaňovacie obdobia júl 2021 (resp. október 2021) až február 2022, pričom následne im bola pre nespoluprácu zrušená registrácia pre daň. Spoločnosť LEVITY s.r.o. nepodala daňové priznanie na dani z príjmov za rok 2021, podľa účtovnej závierky za rok 2020 vykazovala iba krátkodobé záväzky z obchodného styku v nízkej hodnote (16.980,- EUR), posledné nulové daňové priznanie na DPH podala za zdaňovacie obdobie november 2021, pre nespoluprácu jej bola zrušená registrácia pre daň.

18. Žalovaný zhrnul, že konateľa žalobkyne sa v konaní nepodarilo opakovane vypočuť z dôvodu jeho práceneschopnosti. Svoje zistenia následne správca dane zhrnul v oboznámení č. 102219680/2022 zo dňa 10. augusta 2022, v ktorom vyzval žalobkyňu na vyjadrenie sa a predloženie dôkazov. Žalovaný dal tiež do pozornosti, že žalobkyňa dňa 9. septembra 2022 predložila správcovi dane doklady so zoznamom číselne označených dodávateľských a odberateľských faktúr. Doklady boli predložené v šedej prepravke, kde boli rôzne tabuľkové prehľady, grafy, fotodokumentácia bez akejkoľvek bližšej špecifikácie, popisu a označenia, ku ktorej konkrétnej dodávateľskej faktúre sa vzťahujú a kto ich vyhotovil. Obdobný postup žalobkyňa uplatnila aj v podaniach zo dňa 19. októbra 2022, 20. októbra 2022 a 21. októbra 2022. Na základe takto vykonaného dokazovania preto správca dane uzavrel, že žalobkyňa nepreukázala splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane zo sporných dodaní, najmä neuniesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala existenciu zdaniteľných plnení, ktoré jej mali byť podľa faktúr dodané od deklarovaných dodávateľov a ani nepreukázala dodanie týmito dodávateľmi.
19. Žalovaný sa so zisteniami a závermi správcu dane v plnom rozsahu stotožnil. V predmetnej veci neboli žalobkyni na ujmu kladené nedostatky na strane jej dodávateľov. Zdôraznil, že dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane je prioritne na daňovom subjekte, ktorý si toto právo uplatňuje. Správca dane v predmetnej veci, podľa názoru žalovaného, spochybnil pravdivosť listinných dôkazov predložených žalobkyňou a táto nepredložila iné dôkazy, aby svoje tvrdenia preukázala. Aj podľa názoru žalovaného žalobkyňa nepreukázala reálne dodanie zdaniteľných plnení deklarovaných vystavenými faktúrami a ani ich dodanie deklarovanými dodávateľmi. Žalobkyňa bola opakovane vyzvaná na preukázanie uplatneného práva na odpočítanie dane, opakovane vyzvaný a predvolaný bol aj jej konateľ, ktorý sa nedostavil ani na jedno predvolanie a opakovane sa ospravedlnil z dôvodu zdravotného stavu. Ani v rámci podaných písomných vyjadrení nedošlo však k preukázaniu uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr.
20. V týchto podaniach žalobkyňa opakovane poukazovala najmä na procesné pochybenia, s ktorými sa však žalovaný nestotožnil. So všetkými zisteniami bola žalobkyňa oboznámená oboznámením č. 102219680/2022 zo dňa 10. augusta 2022 a bola tiež vyzvaná na odstránenie zistených pochybností. Toto oboznámenie obsahovalo náležité vyhodnotenie dokazovania, pomenovalo pochybnosti, pričom je to žalobkyňa, ktorá naň nereagovala dostatočne. Predložila len zoznamy číselne označených odberateľských a dodávateľských faktúr s uvedeným počtom kusov, ktoré však nepreukazovali tvrdenia o uskutočnení zdaniteľných plnení, a to aj deklarovanými dodávateľmi. Takýto dôkazný potenciál nemali ani prehľady, grafy, mapy, projekty a fotodokumentácia, ktoré boli predložené bez bližšej špecifikácie alebo popisu.
21. Žalovaný zdôraznil, že sporné faktúry obsahovali len všeobecný popis predmetu fakturácie, pričom rovnaký opis obsahovali aj zápisy a protokoly o odovzdaní a prevzatí diela. Nebola v nich obsiahnutá presná špecifikácia zdaniteľných plnení, rozsahu prác a popisu prípadného zoznamu výsledkov prác, ktoré mali byť odovzdané. Obdobne tomu bolo pri uzatvorených rámcových zmluvách, ktoré navyše neobsahovali ani presné stanovenie ceny. Cena mala byť stanovená až na základe objednávok. Žalobkyňa síce predložila objednávky, ale tie rovnako obsahovali len všeobecný popis predmetu objednávky.
22. Spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. síce predložila účtovné doklady, sporné faktúry a protokoly o odovzdaní a prevzatí diela (zhodné s tými, ktoré predložila žalobkyňa), avšak nepredložila žiadne iné dôkazy a doklady preukazujúce rozsah, špecifikáciu ako aj dodanie prác. Na adrese sídla sa nenachádzala, prestala so správcom dane spolupracovať, od júla 2021 začala podávať nulové daňové priznania. Jej konateľ síce potvrdil vykonanie prác a vystavenie faktúr, avšak tieto tvrdenia nepreukázal. Ak tvrdil, že odborné činnosti boli vykonané označenými odborníkmi, ktorí boli vyplácaní v hotovosti, aj tieto tvrdenia boli spochybnené. Vypočutí odborníci mali vykonávať práce ako súkromné osoby, za vykonanú prácu nedostali žiadnu odmenu. B.. E. nemal žiadne doklady o vykonaných prácach alebo doklady, na základe ktorých mu mala byť vyplatená odmena. B.. E. je nedôveryhodná zase na tom skutkovom základe, že v súvislosti s vykonanými prácami vystavila faktúry, avšak tieto neboli uhradené a nevymáhala ich. Protichodné boli aj jej tvrdenia, keď uvádzala, že ako živnostníčka ich zaúčtovala, avšak keďže neboli uhradené, tak neboli predmetom peňažného denníka (čo je základná účtovná kniha). B.. E. sa o spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. mal dozvedieť od B.. E..
23. K spoločnosti ORFA security consulting s.r.o. žalovaný uviedol, že táto nepredložila žiadne doklady a ani dôkazy preukazujúce rozsah, špecifikáciu ako ani dodanie prác pre žalobkyňu. Na adrese sídla sa nenachádzala, prestala so správcom dane spolupracovať, nepodala daňové priznanie na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2021, od októbra 2021 začala podávať nulové daňové priznania. Vyjadrenie jej konateľa v čase uskutočnenia obchodov nebolo dostačujúce, keďže svoje tvrdenia žiadnymi dôkazmi nepreukázal. Ak tvrdil, že vyplácal odborníka B.. K.. L. C. v hotovosti, ten síce uvádzal, že spracúval

údaje, projekty a dokumentáciu pre konateľa dodávateľa, avšak práce mal vykonať ako súkromná osoba a za vykonanú prácu nemal dostať odmenu. Pán C. navyše nepredložil žiadne doklady o vykonaných prácach alebo doklady, na základe ktorých mu mala byť vyplatená prípadná odmena.
24. K spoločnosti LEVITY s.r.o. žalovaný uviedol, že táto tiež nepredložila žiadne doklady a dôkazy o uskutočnení zdaniteľných plnení, na adrese sídla sa nenachádzala, so správcom dane nespolupracuje a prestala podávať daňové priznania. Vyjadrenie jej konateľa v čase uskutočnenia obchodov nebolo pre žalovaného dostačujúce, keďže svoje tvrdenia žiadnym dôkazom nepodložil. Ak tvrdil, že vyplácal odborníkov v hotovosti, títo vypovedali, že práce vykonávali ako súkromné osoby a za činnosť im nebola vyplatená odmena. Títo odborníci pritom nemali žiadne doklady o vykonaných prácach alebo doklady, na základe ktorých by im mala byť vyplatená odmena. Tieto skutočnosti neobsahovali ani mandátne zmluvy. B.. E. je nedôveryhodná aj na tom skutkovom základe, že v súvislosti s vykonanými prácami vystavila faktúry, avšak tieto neboli uhradené a nevymáhala ich.
25. Relevantným dôkazom o dodaní a uskutočnení prác, podľa názoru žalovaného, neboli ani predložené mandátne zmluvy odborníkov, ktoré obsahovali len všeobecný popis bez akejkoľvek špecifikácie projektovej dokumentácie a inžinierskej činnosti, pričom vykonávanie prác týmito svedkami spochybňuje fakt, že za vykonanie odborných prác nedostali žiadnu finančnú odmenu a ani sa jej nedomáhali. Žalobkyňa nepredložila ani žiadne protokoly o školeniach konateľov dodávateľov, zápisy z porád prípadných školení systému AUTOCAD, protokoly a doklady o odovzdaní techniky, špecifikáciu doložených dokladov a pod. Žalobkyňa tak nepreukázala vykonanie prác a ani ich dodanie deklarovanými dodávateľmi.
26. Ak žalobkyňa navrhla doplniť dokazovanie, žalovaný bol toho názoru, že vo veci bol dostatočne zistený skutkový stav. Osoby konajúce v mene dodávateľov boli vypočuté za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobkyne, ktorý im mohol klásť otázky. Rovnako boli vypočuté aj ďalšie osoby, ktoré sa mali zúčastniť na plneniach. Ich opätovné vypočutie nepovažoval žalovaný za potrebné. Za neopodstatnené považoval žalovaný aj návrhy na vykonanie znaleckého dokazovania. Toto nebolo potrebné s ohľadom na záver, že žalobkyňa neuniesla svoje dôkazné bremeno, nepreukázala reálne uskutočnenie plnení, a to aj deklarovanými dodávateľmi. Vykonanie znaleckého dokazovania by bolo nadbytočné.
27. K procesných námietkam žalovaný uviedol, že správca dane vykonal daňovú kontrolu v nevyhnutnom rozsahu, bola začatá v zmysle oznámenia podľa § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“), toto obsahovalo všetky zákonné náležitosti - vrátane ako deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly a pod. Dôvod daňovej kontroly a orgán, ktorý rozhodol o vykonaní daňovej kontroly, nie sú údaje, ktoré by podľa Daňového poriadku mali byť žalobkyni oznámené. Miesto výkonu daňovej kontroly bolo uvedené v oznámení, žalobkyňa nežiadala o iné miesto výkonu daňovej kontroly, preto v súlade s § 44 ods. 2 Daňového poriadku bola daňová kontrola vykonaná v sídle správcu dane, teda v mieste, kde to účel daňovej kontroly podľa žalovaného vyžadoval. Ani ďalšie námietky týkajúce sa procesných nedostatkov nepovažoval žalovaný za relevantné.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie
28. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.
29. Žalobkyňa namietala, že rozhodnutia žalovaného vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia a výkladu rozsahu a rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane v daňovom konaní. Zdôraznila, že Daňový poriadok neurčuje, aké konkrétne doklady má predložiť v rámci daňovej kontroly. Žalobkyňa počas daňovej kontroly predložila jednak daňové priznanie, ale aj ďalších 2.237 dokladov, spolu s ďalšími dokladmi. Podaním riadne vyplneného daňového priznania a predložením písomných dokladov žalobkyňa podľa svojho názoru vyčerpala svoje dôkazné bremeno. Bolo potom povinnosťou orgánov finančnej správy, aby ňou predložené podklady spochybnili, preniesli na ňu dôkazné bremeno, pričom k prenosu dôkazného bremena dochádza postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Žalobkyňa namietala, že až do momentu ukončenia daňovej kontroly jej orgány finančnej správy neoznámili žiadne relevantné pochybnosti o vierohodnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov, ktoré boli žalobkyňou predložené. Orgány finančnej správy pojem pochybnosti vo svojich rozhodnutiach používajú, ale oznámené skutočnosti podľa žalobkyne nenadobúdajú kvalitu relevantných skutočností. Spochybnenie dôkazov totiž nemôže byť len uvedením nepodloženého tvrdenia správcu dane, ale musí byť podporené relevantným dôkazom. Žalobkyňa preto namieta, že k prenosu dôkazného bremena na žalobkyňu nikdy nedošlo a žalobkyňa vlastné dôkazné bremeno

vyčerpala. Keďže žalovaný nedodržal postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, protokol je nezákonný a nemôže byť použitý ako dôkaz.
30. Namietala, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuviedol žiadne zákonné ustanovenie, podľa ktorého by bolo povinnosťou žalobkyne skúmať splnenie zákonných povinností uplatneného práva na odpočítanie dane nielen u seba, ale aj u svojich obchodných partnerov. Za svojich obchodných partnerov pritom žalobkyňa nemôže znášať dôkaznú núdzu. Argument žalovaného, že zdaniteľné plnenia sa od deklarovaných dodávateľov nemali uskutočniť, lebo títo podľa správcu dane neboli na tieto plnenia spôsobilí, je podľa žalobkyne neprípustný a v rozpore s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu. Závery orgánov finančnej správy tak mali byť v podstatnom postavené len na tvrdenej nekontaktnosti niektorých dodávateľov žalobkyne. Dala do pozornosti, že v predmetnom konaní bolo vypočutých viacero svedkov, pričom všetci potvrdili realizáciu zdaniteľných plnení a vierohodnosť vystavených faktúr.
31. Žalobkyňa považovala rozhodnutie žalovaného aj za nepreskúmateľné. Je tomu tak preto, že odôvodnenie tohto rozhodnutia, napriek tomu, že je rozsiahle, mimo všeobecných formulácií neobsahuje konkrétne dôvody. Žalovaný vo všeobecnosti odkazuje na „zistené skutočnosti“ alebo „dôkazy“, avšak neuvádza, o aké skutočnosti či dôkazy ide. Nereaguje teda na podstatu námietok žalobkyne. Obdobne všeobecné je tvrdenie, že bližšie neurčené dôkazy podrobil žalovaný hodnoteniu. Z predmetného rozhodnutia nie je zrejmé, ako boli správcom dane vyhodnotené doklady, ktoré predložila žalobkyňa. V odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu žalobkyňa tiež namietala, že správca dane (i) nevykonal daňovú kontrolu na mieste, kde to účel vyžadoval, (ii) nevykonal ju v nevyhnutnom rozsahu, (iii) nezabezpečil všetky dôkazy potrebné pre rozhodnutie, (iv) nedbal na čo najúplnejšie zistenie rozhodujúcich skutočností, (v) neprihliadal na všetko, čo pri výkone daňovej kontroly vyšlo najavo, (vi) nevyhodnotil riadne každý dôkaz jednotlivo ani vo vzájomnej súvislosti, (vii) neprerokoval so žalobkyňou jej pripomienky a (viii) nedbal na zachovávanie práv žalobkyne, nepostupoval v úzkej súčinnosti s ňou. S týmito námietkami sa žalovaný nevysporiadal, prípadne len prevzal bez ďalšieho argumentáciu správcu dane. Rozhodnutie žalovaného tak neobsahuje vlastnú úvahu a argumentáciu žalovaného. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného je daná aj tým, že došlo k zmiešaniu dôvodov nepriznania daňového oprávnenia - keď orgány finančnej správy spochybňujú jednak existenciu služby, ale zároveň aj dodanie služby deklarovaným dodávateľom.
32. Čo sa týka návrhov na vykonanie dokazovania, tieto žalovaný odmietol, avšak jeho argumentácia neobstojí. Žalovaný nemohol vedieť, čo by pri vykonaní dokazovania vyšlo pre správcu dane najavo, resp. aké pochybnosti získal, keďže mu zo strany správcu dane žiadne pochybnosti oznámené neboli. Už vo vyjadrení k oboznámeniu s vykonaným dokazovaním zo dňa 9. septembra 2022 navrhla žalobkyňa doplniť dokazovanie opakovaným výsluchom svedkov, v rámci ktorého mohli orgány finančnej správy odstrániť vytýkanú všeobecnosť výpovedí svedkov. Toto však príslušné orgány, bez presvedčivého zdôvodnenia, odmietli vykonať. Štatutári dodávateľov pritom neodmietli vypovedať, na základe ich predchádzajúcich výpovedí možno spravodlivo usudzovať, podľa názoru žalobkyne, že odpovedali na každú otázku podrobne a vyčerpávajúco, pričom detailne opísali výkon fakturovaných prác pre žalobkyňu. Ak bol správca dane iného názoru, mohol ich vypočuť opäť a položiť im doplňujúce otázky.
33. Žalobkyňa namietala, že orgánom finančnej správy predložila aj dôkazy preukazujúce materiálnu existenciu plnenia, ktoré však správca dane bezdôvodne nevyhodnotil.
34. Žalobkyňa tiež namietala, že žalovaný vydal rozhodnutie predtým, ako žalobkyni uplynula lehota na odstránenie nedostatkov odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu.
35. Správny súd rozsudkom č. k. 3Sf/26/2023-276 zo dňa 18. júna 2025 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol správnu žalobu žalobkyne.
36. Správny súd dal do pozornosti, že obdobnou vecou rovnakých účastníkov konania sa už zaoberal vo svojom rozsudku sp. zn. 3Sf/20/2023 zo dňa 28. mája 2025 na tento rozsudok a jeho odôvodnenie v súlade s § 140 SSP aj poukázal.
37. Odkazujúc na rozsudok sp. zn. 3Sf/20/2023 zo dňa 28. mája 2025 dal správny súd do pozornosti, že prieskumu podrobil rozhodnutie žalovaného len v rozsahu žalobných námietok žalobkyne, ktoré nebol oprávnený doplňovať ani rozširovať. Námietky žalobkyne považoval správny súd v niektorých častiach za všeobecné, keď v konkrétnostiach nepoukazujú na nezákonnosti rozhodnutí žalovaného. Takýmito námietkami sa preto nemohol správny súd zaoberať.
38. Čo sa týka žalobnej argumentácie, správny súd poukázal na hmotnoprávne podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane. Pokiaľ žalobkyňa namietala nesprávne právne posúdenie veci v časti rozloženia dôkazného bremena, správny súd sa s jej argumentáciou nestotožnil. Poukázal na skutočnosť, že dôkazné bremeno v daňovom konaní na preukázaní hmotnoprávnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zaťažuje prioritne daňový subjekt. Obchodné transakcie pritom

nepostačuje preukázať len po formálnej stránke vystavenou faktúrou, ale musia byť odrazom reálneho plnenia. Poukázal tiež na judikatúrou kasačného súdu a Ústavného súdu Slovenskej republiky ustálené východiská posudzovania prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní.
39. Správny súd konštatoval, že správca dane postupoval v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane vyzval žalobkyňu na predloženie dokladov potrebných na vykonanie kontroly, žalobkyňa však predložila len formálne doklady (faktúry, preberacie protokoly s rovnakým popisom služieb ako predmet fakturácie, rámcové zmluvy a objednávky rovnako všeobecné). Tieto dôkazy nepreukazovali splnenie materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane, preto správca dane nadobudol pochybnosti o ich správnosti, pravdivosti a úplnosti. Preto vykonal dokazovanie preverením bankových účtov dodávateľov žalobkyne, pokusom o získanie dokladov od dodávateľov, výsluchom konateľov dodávateľov a osôb, ktoré sa podľa ich tvrdení mali podieľať na vykonávaní prác, ktoré boli žalobkyni fakturované. Zistenia správcu dane boli podrobne popísané v oboznámení zo dňa 10. augusta 2022, boli tiež vyhodnotené s uvedením pochybností, a to osobitne k jednotlivým dodávateľom. Správca dane tiež vyzval žalobkyňu, aby sa v určenej lehote vyjadrila a predložila jasné a rozhodné dôkazy na odstránenie pochybností správcu dane. Žalobkyňa však takéto rozhodujúce dôkazy nepredložila. Procesný postup § 46 ods. 5 Daňového poriadku tak bol podľa správneho súdu dodržaný a žalobkyňa nebola zaťažená preukazovaním skutočností, ktoré by netvorili jej dôkazné bremeno a ktoré by nemohla preukázať. Odôvodnenie v rozhodnutiach žalovaného považoval správny súd v tomto smere za dostatočné.
40. Správny súd považoval za správne závery orgánov finančnej správy, že nebolo preukázané reálne dodanie zdaniteľných plnení od dodávateľov MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. v dôsledku neunesenia dôkazného bremena zo strany žalobkyne. Správny súd nespochybnil, že žalobkyňa predložila daňové priznanie k DPH a aj listinné doklady, na ktoré bola správcom dane vyzvaná, avšak tieto doklady boli vyhodnotené tak, že nepreukazujú, že k plneniu skutočne došlo. Išlo o formálne, nekonkrétne doklady, neobsahujúce špecifikáciu predmetných plnení. Za nedostačujúce považoval aj svedecké výpovede, ktoré podľa názoru správneho súdu nemajú rovnakú dôkaznú silu ako listinné dôkazy a materiálne skutočnosti, ktoré správca dane vyhodnotil počas vykonaného dokazovania. Svedecké výpovede v predmetnej veci neboli, podľa názoru správneho súdu, podporené dôkazmi preukazujúcimi vykonanie fakturovaných služieb. Ani žalobkyňa a ani žiadny z odborníkov, podľa názoru správneho súdu, nepredložili orgánom finančnej správy poznámky či výstupy, teda dielo, resp. jeho časti. Hoci tieto diela mali byť protokolárne odovzdané, svedkovia protokoly nevyhotovovali. Aj podľa správneho súdu vykonávanie prác odborníkmi, pre dodávateľov žalobkyne, avšak bez nároku na odmenu, pričom ide o rozsiahle práce, je neštandardné a v celkovom kontexte to spochybňuje dodanie služieb žalobkyni.
41. Žalobkyňa podľa názoru správneho súdu nebola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom, pochybnosti orgánov finančnej správy sa týkali len vzťahov medzi žalobkyňou a jej dodávateľmi. Tvrdenia žalobkyne, že závery orgánov finančnej správy sú postavené len na tom, že jej dodávatelia neboli spôsobilí na ich dodanie či na ich nekontaktnosti, je v rozpore s odôvodnením správnymi žalobami napadnutých rozhodnutí. Podľa názoru správneho súdu bolo v predmetnej veci kľúčové, že vystavené faktúry a rámcové zmluvy obsahovali len všeobecný a nekonkrétny popis dodávaných služieb, výpovede konateľov dodávateľských spoločností boli všeobecné a výpovede odborníkov, ktorí mali práce pre dodávateľov vykonávať, zase nedôveryhodné pre absenciu odplaty, resp. jej nevymáhanie, neboli predložené žiadne protokoly či zápisy o odovzdaní techniky, o uskutočnených školeniach v systéme AUTOCAD a ani špecifikácia dokladov, ktoré žalobkyňa predložila k dodávateľským faktúram (rôzne tabuľkové prehľady, grafy, mapy, projekty a fotodokumentácia bez bližšej špecifikácie). Práve tieto zistenia považoval správny súd za rozhodujúce a žalobkyňou neobjasnené. Správny súd tiež poukázal na argumentáciu správcu dane týkajúcu sa jednotlivých dodávateľských spoločností (ich sídla, personálneho základu), vyjadrenia ich konateľov a odborníkov vykonávajúcich práce a nezrovnalosti medzi nimi (najmä, že finančné prostriedky z účtov spoločností boli vyberané v hotovosti pre vyplatenie odborníkov, ktorí však uvádzali, že im zaplatené nebolo). Správny súd uzavrel, že rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie vychádza z náležite zisteného skutkového stavu a má oporu v administratívnom spise.
42. Za nedôvodnú považoval správny súd tiež námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach popísal priebeh daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a obsah rozhodnutí správcu dane, odôvodnil tiež svoj záver o nedôvodnosti odvolacích námietok žalobkyne vlastnými úvahami. Čo sa týka návrhov na vykonanie dokazovania, správny súd poukázal na to, že žalovaný formuloval dôvody, pre ktoré tieto nevykonal, pričom túto argumentáciu správny súd akceptoval. V správnych žalobách žalobkyňa pritom neuviedla argumentáciu, ktorá by svedčala

dôvodnosti jej dôkazných návrhov. To, že v rozhodnutí žalovaného je uvádzaná aj spoločnosť BLIZARD SK s.r.o., podľa názoru správneho súdu nebolo skutočnosťou, ktorá by spôsobila nezákonnosť rozhodnutia žalovaného.
43. Rovnako ďalšie námietky procesného charakteru považoval správny súd za nedôvodné.
III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde
44. Proti napadnutému rozsudku podala kasačnú sťažnosť žalobkyňa - sťažovateľka z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zmeniť napadnutý rozsudok tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím.
45. Sťažovateľka namietala, že správny súd rozhodol arbitrárne, keď sa nijakým konkrétnym spôsobom nevysporiadal s právnou situáciou, ktorá bola ťažiskovou pre rozhodnutie veci. Zaoberal sa teoretickými definíciami vo veciach DPH, ale nie okolnosťami vo veci samej.
46. Sťažovateľka namietala, že jej esenciálnou námietkou bolo, že správca dane nepostupoval v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keď jej neoznámil relevantné, konkrétne pochybnosti o vierohodnosti, pravdivosti a úplnosti predložených dokladov, v dôsledku čoho nedošlo k prenosu dôkazného bremena späť na sťažovateľku. Túto námietku vybavil správny súd odkazom na oboznámenie zo dňa 10. augusta 2022.
47. Sťažovateľka s odkazom na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 či Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24. februára 2022 argumentuje, že pre účely naplnenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku nepostačuje, ak správca dane doručí sťažovateľke akékoľvek oboznámenie, ale je potrebné skúmať aj kvalitu zistených pochybností. Podľa názoru sťažovateľky podstata pochybností správcu dane spočívala v tom, že dodávatelia sťažovateľky boli nekontaktní. Takýto argument ale nepredstavuje relevantnú pochybnosť. Nekontaktnosť dodávateľov počas miestneho zisťovania nemá vo vzťahu k ich pôsobeniu v minulých zdaňovacích obdobiach žiadnu relevanciu. Dôkazmi vyššej sily boli podľa sťažovateľky výsluchy konateľov dodávateľských spoločností, ktorí potvrdzovali reálnosť uskutočnených plnení. Preto pochybnosti založené na neúspešnom miestnom zisťovaním nemali vyššiu silu ako dôkazy predložené sťažovateľkou a neboli relevantnými pochybnosťami v intenciách § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Komunikované pochybnosti pritom boli založené na konaní tretích osôb mimo sféru vplyvu sťažovateľky (súkromné osoby - odborníci), hoci na ich konaní sťažovateľka nenesie žiadnu zodpovednosť. Podľa názoru sťažovateľky bol inštitút prenosu dôkaznej povinnosti na jej stranu v tejto veci zneužitý.
48. Sťažovateľka zdôraznila, že výsledok plnenia zo sporných obchodov zahrnula do svojho ďalšieho podnikateľského rozhodovania. To, či mala alebo nemala uchované plnenie aj druhá strana jej obchodu, je inou, nesúvisiacou otázkou. Spochybnenie dodania je podľa sťažovateľky sporné aj v tom kontexte, že nikto z účastníkov obchodov vôbec nespochybňuje dodanie deklarovaných služieb. Dala do pozornosti, že zásada poctivého obchodného styku je kategóriou obchodného práva a jej posudzovanie nie je v kompetencii orgánov finančnej správy, rovnako ako predpoklady vzniku platného právneho vzťahu. V predmetnej veci sťažovateľka riadne viedla účtovnú dokumentáciu a tú aj orgánom finančnej správy predložila. Sťažovateľka nemala dôvod preverovať subdodávateľov svojich dodávateľov a nemala ani takúto povinnosť.
49. Podľa názoru sťažovateľky v predmetnej veci boli vykonané dôkazy tiež nesprávne vyhodnotené. Jednotlivé dôkazy neboli hodnotené v súvislostiach, ale ich nadväznosť bola vyvodzovaná zo subjektívnych domnienok orgánov finančnej správy. Napriek tomu, že z vykonaného dokazovania vyplynul záver, že došlo k zdaniteľnému plneniu, tak orgány finančnej správy sa priklonili k spochybneniu výsledkov dokazovania, a to hodnotiac vykonané dôkazy podľa sťažovateľky voluntaristicky. Priame dôkazy, že zdaniteľné plnenie nastalo, mali podľa sťažovateľky orgány finančnej správy prekryť vlastnou konštrukciou nepriamych dôkazov s nižšou dôkaznou silou (miestne zisťovanie, nevyplatenie odborníkov, neetablovanie dodávateľských spoločností na trhu a pod.). Prenos dôkazného bremena na sťažovateľku tak vykonávali len na základe neodôvodnených domnienok. Z obsahu administratívneho spisu podľa sťažovateľky vyplýva, že táto preukázala dodanie zdaniteľného plnenia tak tisíckami listinných dôkazov ako aj výpoveďami jednotlivých svedkov. Orgány finančnej správy svoje pochybnosti pritom opierajú o výsledky miestneho zisťovania ohľadom sídla dodávateľov, avšak tieto zistenia nevyvracajú potenciál dôkazov predložených sťažovateľkou. Sťažovateľka preto zastávala názor, že svoje dôkazné bremeno uniesla. Správny súd po výpočte dokladov predložených sťažovateľkou neuviedol, aké iné dôkazy mala predložiť, aby uniesla svoje dôkazné bremeno. Sťažovateľka tak namietala, že si splnila svoju dôkaznú povinnosť a preukázala tiež splnenie všetkých podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr, ako aj jeho faktickú existenciu.

50. Sťažovateľka namietala, že správny súd nesprávne vyhodnotil nepreskúmateľnosť rozhodnutí žalovaného. Zdôraznila, že tieto neobsahujú žiadne konkrétnosti, označenie konkrétnych dôkazov či skutočností, ktoré by mali byť na neprospech sťažovateľky. Ide len o odvolávanie sa na všeobecné a ničím nepodložené „dôkazy“ alebo „skutočnosti“. Závery orgánov finančnej správy sú tiež vnútorne rozporné, keď na jednej strane tvrdia, že nebola preukázaná existencia plnenia a na druhej strane rozporujú, že nebolo preukázané dodanie plnenia deklarovanými dodávateľmi. Orgány finančnej správy tiež podľa názoru sťažovateľky nedostatočne zistili skutkový stav. O tejto skutočnosti svedčí to, že sa nezaoberali všetkými listinnými dôkazmi predloženými sťažovateľkou.
51. Sťažovateľka tiež demonštrovala svoj názor o inštitucionálnej zaujatosti orgánov finančnej správy, keď vykonávajú dokazovanie, hodnotia dokazovanie a následne v konaní presadzujú svoju verziu náhľadu na zistený skutkový stav s automatickým prenosom dôkazného bremena na daňový subjekt. Ide o situáciu, ako keby prokurátor niekoho obžaloval, potom sám zhodnotil dokazovanie a procesnú obranu obhajoby, a následne o nich „nezaujato“ rozhodol.
52. Dôvodnosť argumentácie sťažovateľky bola podľa jej názoru potvrdená tiež daňovou kontrolou DPH za zdaňovacie obdobia 8/2021 a 9/2021 ako aj mesiace roku 2019, kde orgány finančnej správy uzavreli, že sťažovateľka preukázala dodanie plnenia od rovnakých dodávateľov.
53. Odklon od rozhodovacej činnosti videla sťažovateľka v odklone od rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/20211 zo dňa 15. marca 2011, sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010, sp. zn. 8Sžfk/63/2017 zo dňa 30. apríla 2019, sp. zn. 5Sžf/23/2016 zo dňa 26. januára 2017, sp. zn. 5Sžf/67/2016 zo dňa 20. apríla 2017 a sp. zn. 4Sžf/7/2011. Ale aj v odklone od rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/29/2023 zo dňa 31. marca 2025, Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009, sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16. decembra 2015 Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/41/2015-182 zo dňa 21. decembra 2016. Z týchto rozhodnutí sťažovateľka citovala pasáže, avšak ich dopad na predmetnú vec v podanej kasačnej sťažnosti neobjasňuje.
54. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril aj žalovaný, ktorý sa v plnom rozsahu stotožnil s napadnutým rozsudkom a kasačnú sťažnosť navrhol ako nedôvodnú zamietnuť. Žalovaný zopakoval svoju argumentáciu z rozhodnutí a vyjadrení v správnom súdnom konaní, pričom zdôraznil, že predmetom faktúr od deklarovaných dodávateľov boli rôzne odborné práce a spracovanie dát, kde samotná sťažovateľka disponovala na výkon týchto činností kvalifikovanými zamestnancami a mala tiež potrebné materiálno-technické zabezpečenie na ich výkon, avšak deklarovala ich dodanie od spoločností, ktoré neboli etablované na trhu.
55. Ak sťažovateľka poukazovala na protokoly z iných kontrol, táto argumentácia je podľa žalovaného irelevantná. Netýkali sa totiž sporných zdaňovacích období v tejto veci a neboli ani dôkazom v tomto konaní.
IV. Posúdenie kasačného súdu
56. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
57. Kasačný súd sa vo vzťahu k tu prejednávanej veci zaoberal dvomi otázkami, a to (i) či došlo k správnej aplikácii § 46 ods. 5 Daňového poriadku a presunu dôkazného bremena na daňový subjekt, a (ii) či správca dane v procese dokazovania postupoval v súlade so základnými zásadami správy daní.
58. K námietke nedodržania procesného postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku kasačný súd dáva do pozornosti, že predmetné ustanovenie v procesnoprávnej rovine reflektuje presun dôkazného bremena pri výkone daňovej kontroly. Výkon oboznamovacej povinnosti správcom dane nie je samoúčelný, správca dane musí formulovať pochybnosti tak na skutkovom ako aj právnom základe (18/2022 ZNSS), musí ich formulovať jasne a zrozumiteľne, oznámiť ich daňovému subjektu a umožniť mu sa k nim vyjadriť (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/31/202 zo dňa 26. októbra 2022). Pochybnosti správcu dane musia byť zároveň daňovému subjektu oznámené do ukončenia daňovej kontroly, a to buď písomne alebo počas ústneho pojednávania, na ktorom bude spísaná zápisnica (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 21. februára 2022). Rozhodujúca je pritom obsahová stránka výzvy s tým, že absencia odkazu na § 46 ods. 5 Daňového poriadku nepredstavuje nesprávny postup správcu dane (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/36/2024 z 25. septembra 2025).
59. Po uplatnení postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku správca dane vyhotovuje protokol z daňovej kontroly - teda dôkaz, ktorý obsahuje výsledky daňovej kontroly ako aj vyhodnotenie dôkazov (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku). Jeho obsahom musia byť tak preukázané kontrolné zistenia a

vyhodnotenie dôkazov, ako aj stanoviská a vyjadrenia kontrolovaného subjektu (§ 47 písm. g), h) a i) Daňového poriadku). Po vyhotovení protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu, správca dane zasiela tento dôkaz na vyjadrenie daňovému subjektu spolu s výzvou, ktorá daňovému subjektu umožňuje vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že orgány finančnej správy nie sú vo vyrubovacom konaní viazané skutkovými zisteniami zistenými v daňovej kontrole a ani právnym posúdením obsiahnutým v protokole z daňovej kontroly. Vykonané dokazovanie sú oprávnené vo vyrubovacom konaní doplniť, prípadne aj prehodnotiť právne posúdenie, avšak pri rešpektovaní toho, že dokazovanie vo vyrubovacom konaní nebude svojím rozsahom nahrádzať daňovú kontrolu a súčasne nové zistenia a závery budú skontradiktórnené v súčinnosti s daňovým subjektom (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/21/2023 zo dňa 30. júla 2024, body 60 až 64).

60. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že oboznámenie podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku slúži na informovanie daňového subjektu o predbežných zisteniach (pochybnostiach) správcu dane, ktorým tento rámcuje blížiaci sa záver daňovej kontroly, predmet ďalšieho dokazovania, poskytuje daňovému subjektu príležitosť vyvrátiť zistenia správcu dane a tým presúva na daňový subjekt dôkazné bremeno. Tento úkon však nemá povahu rozhodnutia o právach a povinnostiach a z právnej úpravy a ani z rozhodovacej činnosti kasačného súdu nevyplýva, že by mohol byť po obsahovej stránke hodnotený z pohľadu správnosti a dostatočnosti skutkových zistení. K právne relevantnému posudzovaniu vznesených pochybností a posudzovaniu unesenia dôkazného bremena po kvalitatívnej stránke dochádza až vo vyrubovacom konaní. Teda v konaní, v ktorom správca dane a žalovaný rozhodujú o právach a povinnostiach daňového subjektu a o vyrubení dane (§ 68 a § 2 písm. c) Daňového poriadku). Sťažovateľka sa preto mýli, pokiaľ tvrdí, že v predmetnej veci nebol dodržaný postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku len preto, že skutkové zistenia, ktoré jej boli v zmysle predmetného ustanovenia oboznámené, nepovažuje za relevantné.

61. Kasačný súd v zhode so správnym súdom uvádza, že správca dane postupoval v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku a vytvoril sťažovateľke priestor, aby sa k pochybnostiam ohľadom predložených faktúr vyjadrila. V administratívnom spise je obsiahnuté rozsiahle podanie označené ako „Oboznámenie s vykonaným dokazovaním v daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie január 2020 - december 2020 a január 2021 - jún 2021 a výzva na predloženie vyjadrení a navrhnutých dôkazov z 10. augusta 2022“ (ďalej len „oboznámenie“), ktorým správca dane vyjadril pochybnosti, či predmetné zdaniteľné plnenia boli sťažovateľke skutočne dodané tak, ako je uvedené na faktúrach od preverovaných dodávateľov a či predmetné služby dodali dodávatelia uvedení na preverovaných faktúrach. Toto oboznámenie obsahuje konkrétnu skutkovú a právnu argumentáciu, ktorú vo vzťahu k sporným obchodom formuluje správca dane. Týmto postupom došlo k prenosu dôkazného bremena v zmysle ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku a dodržaniu postupu podľa predmetného ustanovenia.

62. Hoci počas daňovej kontroly došlo k prenosu dôkazného bremena podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, kasačný súd sa nestotožňuje s právnym názorom orgánov finančnej správy a správneho súdu, že sťažovateľka svoje dôkazné bremeno neuniesla. Tento záver považuje kasačný súd za predčasný.

63. Kasačný súd dáva do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

64. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“), § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, § 51 ods. 1 zákona o DPH, či rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

65. Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29).
66. Hmotnoprávne podmienky priznania práva na odpočítanie dane sú viazané na dodanie tovaru/ poskytnutie služby (čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 167 a čl. 63 Smernice, alternatívne § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. a) a b) a § 8 a § 9 zákona o DPH). Z tohto dôvodu je právo na odpočítanie dane podmienené dôkazom o skutočnom/faktickom uskutočnení obchodu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci W. sp. z o.o., C-114/22 zo dňa 25. mája 2023, bod 31). Simulované/ fiktívne obchodné transakcie podľa európskeho práva tak nemôžu založiť právo na odpočítanie dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci EN.SA. srl, C-712/17 zo dňa 8. mája 2019, body 24 a 25). Dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia obchodu - reálneho dodania tovaru či poskytnutiu služby pritom ťaží práve daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Lucreţiu Hadrian Vădan, C-664/16 zo dňa 21. novembra 2018, bod 44, vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 29 a iné). Je tiež potrebné dodať, že za simulovaný/fiktívny obchod podľa európskeho práva sa považuje obchod bez materiálnej podstaty - teda najmä taký obchod, ktorého obsahom nie je reálne dodanie tovaru/poskytnutie služby.
67. Ľahká zneužiteľnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).
68. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).
69. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení

podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022).
70. Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, aj v prospech daňového subjektu (§ 3 ods. 1 a 3 Daňového poriadku).
71. Kasačný súd konštatuje, že správca dane, žalovaný a správny súd spochybnili existenciu plnenia a dodanie plnenia od deklarovaných dodávateľov najmä na tých skutkových základoch, že (i) vystavené faktúry, preberacie protokoly a uzatvorené zmluvy boli príliš všeobecné v časti vymedzenia dodávaných služieb, (ii) dodávateľské spoločnosti nemali reálne sídla a podmienky pre výkon podnikania, (iii) svedecké výpovede osôb vykonávajúcich odborné činnosti nie sú relevantným dôkazom o vykonaní služieb, keďže tieto osoby buď vykonávali činnosti bezodplatne alebo sa nedomáhali dlžnej úhrady za svoje služby.
72. V súvislosti s takto pomenovanými pochybnosťami kasačný súd dáva do pozornosti, že riadne vystavená faktúra (konkrétna v časti vymedzenia dodávaných služieb alebo tovaru) predstavuje formálnu podmienku uplatneného práva na odpočítanie dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Lucreţiu Hadrian Vădan, C-664/16 zo dňa 21. novembra 2018, bod 40). Účelom tejto požiadavky a samotnej faktúry (vrátane informácií na nej uvedených) je umožniť správcovi dane vykonať kontrolu zaplatenia splatnej dane a prípadne aj existencie práva na odpočet DPH (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 30).
73. S ohľadom na povahu a účel faktúry ako formálnej podmienky práva na odpočítanie dane platí, že ak je riadne preukázané splnenie materiálnych/hmotných podmienok práva na odpočítanie dane, nedostatky na strane formálnych podmienok možno odpustiť (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38 a iné). Keď má daňová správa dostatok potrebných údajov na to, aby vedela, že materiálne/hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane boli splnené, nemôže klásť dodatočné požiadavky, ktoré by mohli mať za následok elimináciu predmetného práva (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Shortcut, C-690/22 zo dňa 24. mája 2023, bod 48, vo veci Raiffeisen Leasing, C-235/21 zo dňa 29. septembra 2022, bod 38). Správca dane sa preto nemôže sústrediť len na skúmanie faktúr, ale musí zohľadniť aj všetky dodatočné informácie poskytnuté zdaniteľnou osobou (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Shortcut, C-690/22 zo dňa 24. mája 2023, bod 52, vo veci Raiffeisen Leasing, C-235/21 zo dňa 29. septembra 2022, bod 41). Obdobné závery už kasačný súd formuloval aj vo svojej predchádzajúcej rozhodovacej činnosti (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/139/2022 zo dňa 28. augusta 2023, body 80 až 94).
74. Právo na odpočítanie dane však na druhej strane možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C- 281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).
75. Kasačný súd nespochybňuje, že dodávané služby boli vo vystavených faktúrach a nadväzujúcich dokumentoch vymedzené pomerne všeobecne a možno v tomto smere uvažovať o formálnom nedostatku vystavených faktúr. Na druhej strane však dáva do pozornosti, že dodávateľská spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. predložila účtovnú dokumentáciu, v rámci ktorej sú predmetné faktúry riadne zaúčtované (čo nespochybňujú ani orgány finančnej správy). Konatelia dodávateľských spoločností MIREX GROUP s.r.o. (pán Miroslav Jánošík - bod 9 tohto rozsudku), ORFA security consulting s.r.o. (pán Marek Šedivý - bod 10 tohto rozsudku) a LEVITY s.r.o. (pán Marek Rajčák - bod 11 tohto rozsudku) potvrdili vykonanie deklarovaných služieb a jednak aj podrobne popísali, v čom tieto služby spočívali. Osoby, ktoré boli zodpovedné za odbornú stránku vykonávania služieb a označené konateľmi dodávateľských spoločností, rovnako potvrdili vykonanie deklarovaných služieb, podrobne popísali, v čom tieto práce spočívali a potvrdili tiež, že boli vykonávané pre deklarovaných dodávateľov (body 12 až

16 tohto rozsudku). Kasačný súd sa pritom nestotožňuje s orgánmi finančnej správy a správnym súdom v tom, že tieto výpovede možno odmietnuť ako nedôveryhodné len z dôvodu, že niektorí zo svedkov mali nevysporiadané finančné záväzky s deklarovanými dodávateľmi, hoci explicitne potvrdili vykonanie deklarovaných služieb.
76. Okrem vyššie uvedeného sťažovateľka tiež v rámci daňovej kontroly predložila doklady v čierno-sivej prepravke a následne pred doručením protokolu doručila správcovi dane dňa 19. októbra 2022 podanie s dokumentmi a sprievodným dokumentom obsahujúcim čísla dodávateľských faktúr s uvedením počtom kusov dokumentov A4, ktoré tvorili prílohu podaní. Tieto dokumenty pozostávali z rôznych tabuliek, grafov, nákresov a fotodokumentácie, ktoré podľa názoru kasačného súdu môžu korešpondovať s vyjadreniami svedkov o povahe služieb, ktoré mali byť dodávané sťažovateľke (prepočty áut a iných údajov a ich prepisy do excelovských tabuliek, podklady a prepočty pre projektovú dokumentáciu a pod.). Kasačný súd tiež dáva do pozornosti, že aj v administratívnom spise sú predmetné dokumenty členené, oddelené a podľa sprievodného dokumentu priraditeľné k jednotlivým faktúram.
77. Kasačný súd tiež vníma výhrady orgánov finančnej správy a správneho súdu, že z týchto dokumentov nevyplýva ich konkrétne označenie a prepojenie k dodávateľskej faktúre, nie sú podpísané vyhotoviteľom a sťažovateľka neuviedla, aké jej konkrétne tvrdenia majú preukázať. Aj podľa názoru kasačného súdu od správcu dane nemožno očakávať, že bude sám triediť nesystematicky predložené sumáre dokumentov. Na druhej strane však nemožno podľa názoru kasačného súdu ani akceptovať jeho rezignáciu na objasnenie dôkaznej hodnoty predloženej dokumentácie iba z dôvodu jej nedostatočnej identifikácie či absencie priradenia jednotlivých listín ku konkrétnym faktúram. Predmetná dokumentácia bola totiž predložená a správcovi dane nič nebránilo v tom, aby počas vyrubovacieho konania vyzval sťažovateľku na ich priradenie k jednotlivým faktúram, objasnenie významu predmetných dokladov (§ 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku) alebo objasniť ich význam pri prerokovaní pripomienok a dôkazov sťažovateľkou predložených vo vyrubovacom konaní (keďže sa na ne odvolávala; § 68 ods. 3 Daňového poriadku).
78. Kasačný súd pripomína, že orgány finančnej správy sú, okrem iného, povinné dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správe daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi (§ 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku). Ako bolo naznačené, zásada úzkej súčinnosti nestráca na svojom význame len tým, že daňové konanie prešlo z fázy daňovej kontroly do vyrubovacieho konania. Správca dane mohol a mal v rámci prerokovania pripomienok a dôkazov vo vyrubovacom konaní preskúmať v súčinnosti so sťažovateľkou význam predložených dokladov z 19. a 20. októbra 2022, aby sťažovateľka mala možnosť objasniť, čo ktorá listina preukazuje, k akej spornej faktúre sa viaže a kto ju vyhotovil. Judikatúra kasačného súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania vo vyrubovacom konaní, aj keď limitom pre takéto dokazovanie je, že nemôže byť vykonané v takom rozsahu, ktorý by nahrádzal výkon samotnej daňovej kontroly (por. napr. rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/11/2022 z 25. apríla 2024, sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022).
79. Správca dane uvedeným postupom porušil § 3 ods. 3 Daňového poriadku, pričom svoje predčasné závery zdôvodnil (ne)opodstatnenosťou obchodného modelu sťažovateľky (poskytnutie materiálno-technického vybavenia dodávateľom, zaškolenie dodávateľa, skutočnosť, že daňový subjekt mal sám kvalifikovaných zamestnancov na výkon projekčných a inžinierskych činností a aj materiálno-technické vybavenie) a aj okolnosťami spadajúcimi mimo sféry sťažovateľky (nekontaktnosť dodávateľov, rozpor vo výpovedi dodávateľov a ich odborníkov o úhrade faktúr za odborné činnosti, skutočnosťou, že títo sa nevenovali svojmu marketingu a neboli etablovaní na trhu). Správca dane teda povýšil závery vychádzajúce z nepriamych dôkazov nad listinné dôkazy predložené platiteľom dane po realizovaní oboznámenia a neskôr aj nad listiny doručené v rámci vyrubovacieho konania, ako i výpovede odborných pracovníkov. Tieto skutočnosti týkajúce sa nevykonania a nezohľadnenia všetkých dôkazov, ktoré sťažovateľka poskytla, nenapravil ani žalovaný, v dôsledku čoho sa premietli do napadnutých rozhodnutí žalovaného.
80. Kasačný súd preto uzatvára, že závery orgánov finančnej správy sú predčasné. Pochybnosti orgánov finančnej správy smerujúce k formálnym podmienkam uplatneného práva na odpočítanie dane (všeobecnosť vymedzenia plnenia vo vystavených faktúrach) sú vyvažované ďalšími dôkazmi svedčiacimi v prospech sťažovateľky (účtovníctvo spoločnosti MIREX GROUP s.r.o.; výpovede konateľov všetkých dodávateľských spoločností, výpovede svedkov vykonávajúcich odborné činnosti) ako aj potenciálnymi listinnými dôkazmi zachytávajúcimi plnenie, ktoré mal správca dane v úzkej súčinnosti so sťažovateľkou ustáliť (listinné dôkazy predložené dňa 19. a 20. októbra 2022). Nateraz preto považuje závery žalovaného ako aj správneho súdu za predčasné vo vzťahu k tomu, že by správca

dane a žalovaný relevantne spochybnili materiálne podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov, a to ani čo do existencie plnenia či identity dodávateľa.
81. Doterajšie úvahy kasačného súdu tak automaticky neznamenajú, že sťažovateľke má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však na žalovanom, resp. správcovi dane, aby riadne vyargumentovali a preukázali dôvod pre neuznanie daňového oprávnenia. Orgány finančnej orgány tak môžu buď (na podklade vykonaného a doplneného dokazovania) spochybniť splnenie materiálnych/hmotnoprávnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie alebo preukázať sťažovateľke vedomú (vedela alebo mala vedieť) účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. V prípade podvodného konania budú musieť orgány finančnej správy preukázať, odkazujúc na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel zo dňa 6. júla 2006, C-439/04, a) či vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik, b) ak áno, či je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania, c) ak áno, či boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené, d) ak áno, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt. Dôkazné bremeno vo vzťahu k daňovému podvodu pritom zaťažuje práve orgány finančnej správy.
82. Súčasne kasačný súd dáva do pozornosti, že v obdobných veciach rovnakých účastníkov konania, ktoré sa týkali rozdielnych zdaňovacích období, avšak obdobných obchodov s rovnakými dodávateľmi, rozhodol rozsudkami sp. zn. 2Sfk/55/2025 zo dňa 17. júna 2026, sp. zn. 8Sfk/70/2025 zo dňa 30. júna 2026 a sp. zn. 8Sfk/64/2025 zo dňa 30. júna 2026 tak, že zmenil zamietajúce rozsudky správneho súdu a zrušil rozhodnutia orgánov finančnej správy a veci im vrátil na ďalšie konanie.
V. Záver
83. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Podľa zistení kasačného súdu trpia rovnakou vadou aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd správnu žalobu sťažovateľky zamietol a v správnej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti sťažovateľka požadovala aj zrušenie prvostupňového rozhodnutia, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.
84. V ďalšom konaní budú orgány finančnej správy postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (najmä bod 78 až 82 tohto rozsudku) a vyvarujú sa pritom pochybení zistených kasačným súdom v tejto veci. Najmä bude ich úlohou pokúsiť sa v úzkej súčinnosti so sťažovateľkou (s poukazom na § 3 ods. 2 Daňového poriadku) zvoliť taký zákonný postup, ktorý im umožní napraviť vytýkané pochybenie. Orgány finančnej správy sa tiež v ďalšom konaní vysporiadajú s argumentáciou sťažovateľky, že v obdobných prípadoch, riešených daňovou kontrolou DPH sťažovateľky za zdaňovacie obdobia 8/2021 a 9/2021 ako aj mesiace roku 2019, finančné orgány za obdobného dôkazného stavu uzavreli, že sťažovateľka preukázala dodanie plnenia od rovnakých dodávateľov. Správca dane a žalovaný sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).
85. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). 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).
86. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.