

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-6S/51/2018  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018200444  
Dátum vydania rozhodnutia: 07. 12. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2023:1018200444.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej, LL.M (sudca spravodajca), členiek senátu JUDr. Dany Jelinkovej Dudzíkovej, LL.M. a Mgr. Jany Ondrejčkovej, v právnej veci žalobcu: My Piano s.r.o., Eburystreet 33, SW1W0NY London, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska ( pôvodne: so sídlom Tichá 6820/ 33, 811 02 Bratislava, IČO: 47 075 384), právne zastúpený advokátom JUDr. Miroslavom Ivanovičom, AK so sídlom Grösslingova 45, 811 09 Bratislava, IČO: 54 434 556, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100116203/2018 zo dňa 15.01.2018 a rozhodnutia Daňového úradu Bratislava č.102120989/2017 zo dňa 06.10.2017, takto

### rozhodol:

- I. Správny súd v Bratislave žalobu z a m i e t a .
- II. Žalovanému súd právo na náhradu trov konania voči žalobcovi n e p r i z n á v a .

### odôvodnenie:

I.  
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj „správca dane“) začal na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 21030363/2015 zo dňa 20.10.2015, doručeného žalobcovi dňa 29.10.2015, u žalobcu tým istým dňom daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie júl 2015. Protokol z daňovej kontroly č. 103969054/2016 zo dňa 23.09.2016 (ďalej aj len „protokol z daňovej kontroly“) o výsledku daňovej kontroly bol žalobcovi doručený dňa 03.10.2016.

1.1. V rámci záverov protokolu z daňovej kontroly správca dane uzavrel, že žalobca ako daňový subjekt si uplatnil v daňovom priznaní daňovú povinnosť vo výške X.XXX,XX eur a za odpočítanie dane z pridanej hodnoty sumu X.XXX,XX eur a že mu vznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty v celkovej hodnote X.XXX,XX eur. Nadmerný odpočet bol tvorený prevažne odpočtom z prijatej faktúry č. 2015093 (za výrobu spotu a sprostredkovanie spotu na TV FASHION s.r.o. CZ&SK) od dodávateľa DHS, spol. s.r.o. (od 17.11.2015 používajúca obchodné meno GOLOC s.r.o.), IČO: 36221325, základ dane bez DPH v sume XX.XXX,XX eur, DPH 20% v sume X.XXX,XX eur; faktúry č. 2015092 (za servis motorového vozidla) od dodávateľa PPC TEAM plus s.r.o., IČO: 35 700 262, základ dane bez DPH v sume X.XXX,XX eur, DPH 20% v sume XXX,XX eur a faktúry č. 2015090 (za stavebné práce- projekt nahrávacie štúdio) od dodávateľa COM Interiér s.r.o., IČO: 44 653 433, základ dane bez DPH v sume X.XXX,XX eur, DPH 20% v sume XXX,XX A.. Správca dane zaslal na adresu daňového subjektu DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.) predvolanie zo dňa 26.01.2016 na ústne pojednávanie, ktoré mu vrátila

Slovenská pošta, a.s. s poznámkou "zásielka neprevzatá v odbernej lehote", čím sa považovala zásielka za doručenie fikciou dňa 18.02.2016 v zmysle § 31 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov. Z obsahu administratívneho spisu súdu vyplynulo, že správca dane sa opakovane neúspešne pokúšal doručiť predvolanie na pojednávanie či už spol. DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.) alebo jeho bývalému konateľovi B.. Dňa 08.02.2016 sa dostavil k správcovi dane prokurista žalobcu, C. D. E., za účelom zodpovedania otázok ku daňovej kontrole a vyjadroval sa k špecifikácii obchodného vzťahu medzi spoločnosťami My Piano s.r.o. a DHS spol. s.r.o. za kontrolované obdobie a konkrétne k faktúre č. 150100022 z 27.7.2015 za fakturovanú výrobu spotu a sprostredkovanie spotu, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Správca dane uzavrel, že daňový subjekt nepreukázal prijatie služby v zmysle faktúry č. 150100022/int. č. F. od dodávateľa DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.), samotná faktúra nie je dôkazom o skutočne prijatom plnení.

1.2. Výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly bola doručená žalobcovi dňa 03.10.2016, ktorý sa písomne vyjadril, nesúhlasil so závermi, zistenia skutkového stavu označil za neúplné a neobjektívne. Nesúhlas odôvodnil okrem iného aj tým, že predložil všetky doklady požadované od neho správcom dane, mohol získať dôkazy aj od osoby bývalého konateľa spol. DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.). Žalobca trval na tom, že sa deklarovaný obchod v zmysle faktúry č. 150100022 uskutočnil. Na základe vyjadrenia žalobcu k protokolu z daňovej kontroly správca dane vo file\_0.jpg

file\_1.wmf

vyrubovacom konaní vypočul svedka G. B., bývalého konateľa spol. DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.) na ústnom pojednávaní dňa 15.12.2016. Pán B. potvrdil, že v roku 2015 spolupracoval s žalobcom, vystavil faktúru č. 150100022 z 27.7.2015, on osobne vykonával videospot doma na osobnom počítači a odovzdal ho na USB kľúči, on komunikoval s spoločnosťou TV FASHION s.r.o. e mailom, ktorá vystavila faktúry na spol. DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.), ktoré uhradil. Správca dane uložil svedkovi povinnosť predložiť v lehote 8 dní okrem iného aj e mail komunikáciu s televíziou TV FASHION s.r.o., ktorú povinnosť svedok nespĺnil. Následne správca dane prerokoval so žalobcom jeho pripomienky dňa 01.02.2017 na ústnom pojednávaní, prokurista C. E. predložil okrem iného na USB kľúči audio vizuálnu nahrávku „reklamy“ ( ktorú dodala spol. DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.) na základe faktúry č. 150100022 v kontrolovanom zdaňovacom období) a audio spoty z roku 2015 dodané tou istou spoločnosťou.

1.3. Z obsahu faktúry č. 150100022 z 27.7.2015 (splatná 10.08.2015) na sumu 39.600 eur nachádzajúcej sa v administratívnom spise vyplýva, že dodávateľ DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.) fakturoval žalobcovi ako odberateľovi za „výrobu spotu a sprostredkovanie spotu na TV FASHION CZ&SK“. Z toho vyplýva, že išlo nie len o výrobu ale aj sprostredkovanie odvysielania spotu. Na ďalšie vytýčené ústne pojednávanie sa dostavil právny zástupca žalobcu až dňa 28.09.2017, na ktorom pojednávaní bol oboznámený s ďalšími zisteniami správcu dane realizovanými po vyjadrení sa žalobcu k protokolu z daňovej kontroly. Správca dane v zápisnici opätovne vyzval žalobcu na doloženie dokladov súvisiacich s dodaním tovaru a služieb spol. DHS s.r.o. (GOLOC s.r.o.) za rok 2015, ale právny zástupca žalobcu označil výzvu za šikanóznou a nezrozumiteľnú, lebo prebieha kontrola len za júl 2015 a nemôže byť po 2 rokoch od začiatku daňovej kontroly vyzývaný na predkladanie účtovných dokladov k zdaniteľnému obdobiu, ktoré sa netýka kontrolovaného zdaňovacieho obdobia.

2. Správca dane rozhodnutím č. 102120989/2017 zo dňa 06.10.2017 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 6 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“ alebo „DP“) žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubil rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu vo výške X.XXX eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2015, znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2015 z X.XXX,XX eur na XXXX,XX eur.

Rozhodnutie odôvodnil tým, že pri dôkaznej povinnosti daňového subjektu platí prejednávacia zásada nie vyhľadávacia, správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy. Daňový subjekt mu nepreukázal prijatie služby a faktúra nie je dôkazom o skutočne prijatom plnení služby daňovým subjektom. Daňový subjekt mal vedomosť, že dodávateľ služby nereaguje na výzvy správcu dane, prokurista daňového subjektu na ústnom pojednávaní dňa 08.02.2016 uviedol, že osobne pozná bývalého konateľa dodávateľa pána B., ale i tak nezabezpečil a nepredložil iné dôkazy na preukázanie nároku na odpočet dane. Práve na základe vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly správca dane opätovne a opakovane

predvolával G. B., ktorý sa na Daňový úrad Bratislava dostavil až 18.01.2017. Pán B. sa vyjadril, ale nepredložil žiadne účtovné doklady s tvrdením, že ich odovzdal pri predaji spoločnosti novému majiteľovi a nesplnil si povinnosť zadanú mu správcovi dane na predloženie mailovej komunikácie s spol. TV FASHION s.r.o. Zástupca spol. TV FASHION s.r.o. na dopyt správcu dane zaslal všetky vystavené faktúry za rok 2015 pre spol. DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.), celkovo to boli len dve faktúry: č. 15092 z 02.11.2015 na sumu X.XXX eur a č. 15107 z 01.01.2016 na sumu X.XXX eur za odvysielanie spotov kampane žalobcu v mesiacoch november a december 2015 pre spol. DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.). Mimo týchto dvoch mesiacov v roku 2015 a ani v ďalšom období TV FASHION s.r.o. s spol. DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.) už nespolupracovala. Správca dane 8.3.2017 požiadal Prezídium policajného zboru, NAKA Bratislava o spoluprácu a možnosť nahliadnutia do zadržaných účtovných dokladov spol. DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.), okrem iného aj faktúry č. 150100022 z 27.7.2015 na sumu XX.XXX eur a na základe výsledkov šetrení zistiť nové skutočnosti predvolal štatutárneho zástupcu žalobcu, právny zástupca sa dostavil k správcovi dane až 28.9.2017, požadované doklady nepredložil.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie odôvodniac to tým, že rozhodnutie je výsledkom nesprávneho právneho a skutkového posúdenia veci, je v rozpore so zákonom a ustálenou judikatúrou. Daňovou kontrolou nebolo vylúčené, že prácu na vyfakturovanú službu nezabezpečovala a nevykonávala daná spoločnosť. Podľa žalobcu by mohla byť ukončená daňová kontrola Daňového úradu Bratislava len špekulatívne, aby nedošlo k nedodržaniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktorá trvá najviac jeden rok od jej začatia, pritom vyrubovacie konanie by nemalo suplovať daňovú kontrolu. Ďalšie odvolacie dôvody sú zhodné s žalobnými bodmi uvedenými v žalobe ( sú uvedené nižšie v odsekoch 5 až 9 odôvodnenia tohto rozsudku).

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100116203/2018 zo dňa 15.01.2018 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie, lebo správca dane sa nedopustil procesného pochybenia. V rámci odôvodnenia poukázal na zistenie, že vypočúvaný svedok G. B. tvrdil, že doklady spol. DHS, spol. s.r.o. (GOLOC s.r.o.) odovzdal novému majiteľovi spoločnosti a neuviedol, že doklady mu boli zadržané Národnou kriminálnou agentúrou Prezídia PZ, kde prebieha vyšetrovanie. Spoločnosť TV FASHION s.r.o. potvrdila odvysielanie spotov len v novembri a decembri 2015. Podľa žalovaného správca dane prihliadal na všetky predložené dôkazy vo vzájomnej súvislosti. Pre správne určenie dane je podstatné, či deklarovaný dodávateľ DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.) skutočne dodal deklarované plnenie, lebo daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru resp. služby a právo odpočítať daň zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť. Žalobca mal preukázať, že zdaniteľný obchod bol v mesiaci júl 2015 reálne uskutočnený konkrétnym dodávateľom. Správca dane až na základe pripomienok daňového subjektu vykonal opätovné preverenie jeho dodávateľa, vo vyrubovacom konaní vypočul svedka G. B..

II.

Žaloba

5. Žalobca sa žalobou doručou Krajskému súdu v Bratislave dňa 03.04.2018 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.100116203/2018 zo dňa 15.01.2018 a rozhodnutia Daňového úradu Bratislava č.102120989/2017 zo dňa 06.10.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), navrhol zrušiť obe rozhodnutia z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), f), g) SSP a preskúmať postup správnych orgánov, lebo nepostupovali zákonne, získané dôkazy nehodnotili vo vzájomných súvislostiach. Žiadal priznať mu nárok na náhradu trov konania. Napadnuté rozhodnutie žalovaného ako prvostupňové rozhodnutie sú podľa žalobcu v rozpore s obsahom administratívneho spisu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP), na základe zisteného file\_2.jpg

file\_3.wmf

dokazovania dospeli správne orgány k nesprávnym záverom, nesprávne právne posúdili veci vo vzťahu k uplatneniu odpočtu DPH pri dodaní služieb na základe faktúry č.150100022 (into č. FD2015093).

6. Podľa jeho tvrdenia sa dňa 11.11.2015 dostavil prokurista C. E. na Daňový úrad Bratislava, predložil riadne a včas všetky účtovné a daňové doklady, ktoré správca dane požadoval, podal informácie. Dôkazné bremeno nemôže zaťažovať výlučne len jeho. Žalobca v žalobe namieta, že správca dane sa v protokole z daňovej kontroly obmedzil len na konštatovanie, že nepreukázal prijatie služby v zmysle prijatej faktúry č. 150100022 od dodávateľa DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.) a že samotná faktúra

nie je dôkazom o prijatej službe. V ďalšom texte žaloby žalobca však už tvrdil, že nepredložil všetky požadované účtovné doklady za rok 2015, lebo bolo kontrolované len obdobie júl 2015 a predloženie celého účtovníctva by neprispelo k objasneniu skutočného stavu veci, zbytočne by ho to zaťažilo. Už v odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane z 30.10.2017 poukázal na to, že dôkazné bremeno zaťažuje aj správcu dane ( rozsudok NS SR č. k. 7SŽ 88-89/98 zo dňa 28.01.1999). Na druhej strane žalobca prisvedčil, že povinnosťou správcu dane je dostatočne zistiť v daňovom konaní skutkový stav, vykonať dokazovanie a musí mať k dispozícii všetky podklady potrebné k vydaniu objektívneho daňového rozhodnutia. Žalobca namietal, že správca dane a žalovaný konali v rozpore s § 3 ods. 1,3 daňového poriadku, nevenovali dostatočne pozornosť dôkazom, ktoré preukazovali splnenie obchodných prípadov, pritom predložil potrebné doklady k daňovej kontrole, „MediaPlán“ – plán vysielacieho času TV FASHION s.r.o. a USB kľúč s vysielaným spotom propagujúcim predaj jeho produktov. Z tohto dôvodu je toho názoru, že vo vykonaných dôkazoch nemajú oporu závery, že údajné zdaniteľné plnenie nenastalo, resp. že nebola preukázaná realizácia file\_4.jpg

file\_5.wmf

uskutočneného obchodu. Podľa žalobcu on vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, preto znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správcu dane ( R 1/2011). Nemožno od neho ako file\_6.jpg

file\_7.wmf

daňového subjektu žiadať preukázanie skutočností týkajúcich sa vzťahu dodávateľa a jeho subdodávateľov.

7. Žalobca namietal, že vyrubovacie konanie sa malo obmedziť na vydanie rozhodnutia, file\_8.jpg

file\_9.wmf

v odôvodnení ktorého sú uvedené zistenia a závery daňovej kontroly a nie na opakované file\_10.jpg

file\_11.wmf

vykonanie dôkazov, resp. dôkazov, ktoré mali byť vykonané počas daňovej kontroly. Absurdným je podľa neho tvrdenie žalovaného, že si mal preveriť svojho obchodného partnera a len z nezastihnutia pána B. ( bývalý konateľ dodávateľa) si vyvodil záver o neuskutočnení obchodu. Tvrdenia o selektívnom poskytovaní súčinnosti zo strany pána B. považuje za dohady, lebo pán B. vypovedal a potvrdil realizáciu skúmaného obchodného prípadu. Žalobca ďalej namietal, že správca dane v kontrolovanom období nevykonával výsluch pôvodného konateľa DHS, spol. s.r.o. ( GOLOC s.r.o.), pán B. bol vypočutý až vo vyrubovacom konaní. Žalobca tvrdí, že v čase dodávania služieb bol dodávateľ kontaktný. Poukázal na to, že pán B. s daňovými orgánmi komunikoval v iných konaniach (vo veci EXIM VJK s.r.o., IČO: 48 015 784), kedy sa aj na Daňový úrad Bratislava dostavil v dne 04.05.2016 a 30.05.2016. G. B. sa dostavil na Daňový úrad file\_12.jpg

file\_13.wmf

file\_14.jpg

file\_15.wmf

Bratislava aj v prejednávanej veci dňa 18.01.2017 a potvrdil, že so žalobcom obchodoval, faktúru č. 150100022 zo dňa 27.07.2015 vystavil a na základe písomnej objednávky on osobne vyrobil reklamný spot a vybavil jeho odvysielanie v TV FASHION CZ&SK. Nezákonnosť konania žalovaného vidí žalobca v tom, že neprihliadol na výpoveď pána B..

8. Daňový úrad Bratislava sa mal počas daňovej kontroly dopustiť procesných chýb spočívajúcich v umelom predĺžení daňovej kontroly a vykonávania dôkazov vo vyrubovacom konaní, kedy už nemôže žiadať doplniť dokazovanie. Žalobca žiada zrušiť rozhodnutia aj s odkazom na § 191 ods. 1 písm. c) SSP, lebo vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci pri posudzovaní splnenia podmienok

pre uplatnenie odpočtu DPH v zdaňovacom období júl 2015. Žalobca neporušil žiadne ustanovenie zákona o DPH, splnil formálne aj hmotnoprávne podmienky nároku na uplatnenie odpočtu DPH. Predpokladom nároku na uplatnenie odpočtu DPH je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť, ktorá vzniká dodaním tovaru alebo služby, čo podľa žalobcu potvrdil dodávateľ. Ak daňový subjekt preukáže skutočné vynaloženie nákladov, musí preukázať správca dane nesplnenie všeobecného testu daňovej uznateľnosti (rozsudok NS SR 4 Sžf 7/2011 a 4 file\_16.jpg

file\_17.wmf

Sžf 11/2011), čo pracovníci Daňového úradu Bratislava ani žalovaného nevykonali. Zo spisu mu vyplýva, že dohodnuté plnenie bolo dodané a dohodnutá cena vyfakturovaná. Žalobca ako daňový subjekt disponuje existenciou plnenia (v tomto prípade TV spot a reklamný priestor) a má tomu zodpovedajúcu faktúru s opisom druhu a ceny dodaných služieb od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno.

9. Žalobca vidí dôvod na zrušenie rozhodnutí aj v § 191 ods. 1 písm. g) SSP pre podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej. Podstatným procesným pochybením Daňového úradu Bratislava je „umelé“ predĺženie daňovej kontroly a vykonávanie dokazovania v rámci vyrubovacieho konania.

III.

Vyjadrenie žalovaného

10. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe navrhol žalobu zamietnuť ako nedôvodnú odkazujúc na svoje odôvodnenie z napadnutého rozhodnutia, ktoré vo vyjadrení zopakoval. Žalovaný doplnil, že správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených platiteľom, potom si splnil svoju dôkaznú povinnosť, a je opäť len na platiteľovi, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Žalobca neunesol svoje vlastné dôkazné bremeno, hodnoverne nepreukázal uskutočnenie deklarovaných obchodov v júli 2015, zámerne nepredložil správcovi dane požadované daňové a účtovné doklady za rok 2015 týkajúce sa dodávateľa DHS, spol. s.r.o. (GOLOC s.r.o.). Žalobca nepreukázal v daňovej kontrole ani vo vyrubovacom konaní, že ním zvolený dodávateľ mu dodal reklamný spot a vysielač priestor skutočne. Daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia (rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/17/2011 z 23.02.2012 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. IV ÚS 24/2013-7 z 17.01.2013) a žalobca má povinnosť tvrdiť a tvrdenie dokázať. G. B. vo výpovedi ako svedok vo vyrubovacom konaní uviedol, že on osobne vyrobil reklamný spot a vybavil jeho odvysielanie, obrázky použité v spote si zabezpečil z internetu a audio nahrávku mu dodala asi spoločnosť Poor's & Swing, s.r.o., ktorá bola jeho hlavným dodávateľom. Ale to je podľa žalovaného v priamom rozpore so zadaním pre výrobu spotu, ktoré predložil žalobca správcovi dane a podľa ktorého všetky podklady na výrobu spotu dodá žalobca. Správca dane preveroval spoločnosť Poor's & Swing, s.r.o. a zistil, že spoločnosť bola dňa 11.06.2015 zrušená zlúčením so spoločnosťou Santa Rosa s.r.o., ktorá bola dňa 29.07.2015 zrušená a právny nástupcom v dôsledku zlúčenia s desiatkami spoločnosťami je spoločnosť Remeda s.r.o. s rumunským konateľom Christianom Trifom. K námietke žalobcu o vykonávaní dokazovania správcom dane vo vyrubovacom konaní poukázal na to, že s odkazom na § 63 ods. 1,2 DP má správca dane možnosť a povinnosť viesť dokazovanie aj počas vyrubovacieho konania v záujme správneho určenia daňovej povinnosti. V posudzovanom prípade bolo dokazovanie vykonané v zmysle § 68 ods. 3 DP na základe pripomienok žalobcu k protokolu z daňovej kontroly predložených na základe výzvy správcu dane, lebo žalobca namietal nedostatočne zistený skutkový stav. Správcovi dane plynú povinnosti aj s § 24 ods. 2 daňového poriadku a pokiaľ je potrebné skutočnosti týkajúce sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia preveriť aj v iných zdaňovacích obdobiach, je povinný to vykonať. Žalobca požadované daňové doklady za rok 2015 vo vzťahu k dodávateľovi DHS, spol. s.r.o. (GOLOC s.r.o.) preukázateľne nedoložil. Žalovaný trval na tom, že od žalobcu počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepožadoval dôkazy, ktoré nie sú vopred známe, nepožadoval preukazovať skutočnosti, na ktoré nemá dosah.

IV.

Konanie na správnom súde

11. Konanie o správnej žalobe bolo pôvodne vedené pred Krajským súdom v Bratislave pod sp. zn. 6S/51/2018. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 1. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave (ďalej len „súd“, „správny súd“), na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. BA-6S/51/2018. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti pridelená do senátu 3S správneho súdu.

V.

Relevantná právna úprava

12. Podľa § 2 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

13. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

14. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

15. 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.

16. 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.

17. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

18. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

19. 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.

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

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

22. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, 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, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

23. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

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

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

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

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

28. Predmetom správneho súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava o vyrubení rozdielu v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2015 ako aj správnosť postupu správca dane jednak pri hodnotení dôkazov ako aj pri realizácii dokazovania vo vyrubovacom konaní.

29. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Úlohou správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných

postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie dane.

30. Dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Vychádzajúc zo znenia § 49 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, Najvyšší súd SR judikoval, že iba doložením účtovného dokladu obsahujúceho zákonom stanovené náležitosti nie je nárok na odpočítanie dane preukázaný. Daň či nárok na odpočítanie dane nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii zdanieľného plnenia, pretože zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní zdanieľného plnenia a preto dôkaz predložením daňového dokladu je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty skutočného prevedenia zdanieľného plnenia. Z judikatúry Súdneho dvora EU vyplýva, že nie je automatický vzťah medzi existenciou a správnosťou faktúry na jednej strane a právom na odpočítanie DPH na druhej strane v zmysle, že po prvé toto právo je v zásade spojené so skutočným dodaním predmetného tovaru alebo poskytnutím predmetných služieb a po druhé výkon práva na odpočítanie sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná výlučne z dôvodu, že je uvedená na faktúre (rozsudok z 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing, C-253/21, A.:A.:H.:XXXX:XXX, bod 40 a odkaz na uznesenie zo 4. júla 2013, Menidžerski biznes rešenja, C-572/11, neuvěřejnené, EU:C:2013:456, body 19 a 20). Z uvedeného dôvodu správne orgány postupovali správne, ak neuznali ako podklad pre uznanie nároku na odpočítanie len predloženie daňového dokladu a trvali na to, že nárok musí byť v prvom rade fakticky podložený existujúcim zdanieľným plnením (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012).

31. Ústavný súd SR v uznesení č. k. III. ÚS 401/09-17 vyslovil, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to 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). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona o účtovníctve. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, 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 správcovi dane.

32. Správca dane v rámci vykonávania dokazovania zisťuje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy, ktoré ale nepredstavuje absolútnu povinnosť správcovi dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností. Správca dane nie je pri dokazovaní v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku viazaný iba návrhmi daňového subjektu, avšak je potrebné zdôrazniť, že je prvotne povinnosťou daňového subjektu preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní a skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcovi dane pri správe daní. Na povinnosť uniesť vlastné dôkazné bremeno nemožno rezignovať jednoduchým odkazom na povinnosti správcovi dane pri dokazovaní. Je zásadne vecou daňového subjektu, aby zvolil vhodné dôkazné prostriedky, ktorými sa má preukázať splnenie podmienok pre odpočítanie dane, správca dane súladne s § 24 ods. 4 daňového poriadku nepredpisuje druh dôkazných prostriedkov. Z hľadiska teórie dôkazného práva dal súd za pravdu žalobcu, že nemožno požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je z pohľadu daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. probatio diabolica). Rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými reálne môže disponovať daňový subjekt. Avšak v tomto konkrétnom prípade z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane požadoval od žalobcu účtovné a daňové doklady za celý rok 2015 len súvisiace s dodávateľom DHS, spol. s r.o. (GOLOC s.r.o.), ktoré žalobca predložil odmietol, pritom netvrdil, že by ich nemal.

33. Všeobecná zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie neznamená absolútnu povinnosť správcovi dane „dokazovať“ dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností.

Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane - žalobcu, ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Žalobca, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil, je povinný preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom ustanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 11. júna 2019, sp. zn. 6Sžfk/20/2018). Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený (pozri rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/6/2016 zo dňa 17. januára 2017).

34. Žalobca namietal nesprávnu aplikáciu ( resp. porušenie) zásady voľného hodnotenia dôkazov. Súd uvádza, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (Podľa rozsudku NS SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo 17. februára 2015). Z obsahu administratívneho spisu ako aj z odôvodnení napadnutého rozhodnutia a rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu vyplýva, že zásada voľného hodnotenia dôkazov bola riadne dodržaná.

35. Úlohou správneho súdu nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Podľa ustálenej súdnej judikatúry (viď. napr. Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II.ÚS 127/07-21 alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžo/5/2009, sp. zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Súd si tu dovoľí poznamenať, že do práva na spravodlivý proces nepatrí právo účastníka konania, aby sa správne súdy stotožnili s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov (rozsudok NSS SR sp. zn. 2Sžfk/65/2019 zo dňa 31.01.2022).

36. Predbežnou otázkou, ktorú si musel správny súd vyriešiť, bolo či došlo k presunutiu dôkazného premena späť na správcu dane. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018: „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 spochybni 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 prejednávacej.“ (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/3/2021 zo dňa 03. augusta 2022).

37. Vystavená faktúra č. 150100022 z 27.7.2015 mala len deklaratórnu funkciu, prednosť mal skutočný stav pred formálnym, preto správca dane správne preveroval, či predloženým dokladom nechýbal materiálny podklad. Pre správcu dane nebolo dostačujúcim predloženie faktúry, lebo nadobudol na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu. Preto aj vyzval daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov ( pr.: rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 705/2017). Výsledky dokazovania spochybnili samotné dodanie služby za júl 2015 tak, ako to deklaruje vyššie uvedená faktúra. Žalobcovi boli tieto pochybnosti známe, čím prešlo dôkazné bremeno na neho a preto bolo na ňom, aby predložil také dôkazy, ktoré by spôsobom vylučujúcim

akékoľvek pochybnosti preukázali, že služba sa zrealizovala v mesiaci júl 2015 tak, ako to bolo uvedené na faktúre.

38. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane nie len v protokole z daňovej kontroly ale aj vo vyrubovacom konaní a to aj priamo na ústnom pojednávaní za prítomnosti právneho zástupcu žalobcu spochybnil vierohodnosť a pravdivosť o dodanej službe dodávateľom. Jasne poukázal na to, že síce faktúra č. 150100022 z 27.7.2015 je vystavená za službu dodanú v mesiaci júl 2015, pritom z listinných dôkazov od TV FASHION s.r.o. mal preukázané, že k odvysielaniu spotov došlo len v novembri a decembri 2015, t.j. nie v mesiaci 2015. V spojení s týmto zistením bola dôvodne spochybnená aj hodnovernosť žalobcom predloženého dôkazu ( USB nosič) a preto bolo opäť na žalobcovi, aby preukázal ich pravdivosť a oprávnenosť uplatneného odpočítania dane zo spornej faktúry. Žalobca svoje dôkazné bremeno neunesol, keď objektívne nepreukázal skutočnosti, na ktorých sa sám podieľal, a ktorých preukázanie bolo jeho povinnosťou ustanovenou daňovým poriadkom i platnou judikatúrou. Žalobca nepreukázal pravdivosť svojho tvrdenia o dodanej službe, lebo predmetom služby bola v zmysle faktúry č. 150100022 z 27.7.2015 „výroba spotu a sprostredkovanie spotu na TV FASHION CZ&SK“. Žalobca dodatočne vo vyrubovacom konaní síce predložil dňa 01.02.2017 na ústnom pojednávaní USB nosič, ale nepreukázal druhú časť služby a to sprostredkovanie spotu na TV FASHION s.r.o. v kontrolovanom období júl 2015.

39. Predmetom sporu medzi finančnými orgánmi na jednej strane a žalobcom na druhej strane tak bola otázka preukázania materiálnej existencie zdaniteľného plnenia z júla 2015 deklarovaneho spornou faktúrou ako jednej z hmotnoprávnych podmienok vzniku nároku na odpočítanie dane. Materiálnu existenciu týchto plnení mal pritom preukázať v prvom rade žalobca ako subjekt uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane. Žalobca nepredložil dostatok dôkazov na preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia deklarovaneho spornou faktúrou, čím nepreukázal ani splnenie podmienok vzniku nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 51 ods. 1 zákona o DPH. Po oboznámení sa z obsahom administratívneho spisu a obsahom odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného i správcu dane dospel súd k záveru, že správne orgány dospeli k správneho záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, nepreukázal splnenie podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane, preto bolo správne zamietnuté priznanie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty v sume 6.600 eur z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok.

40. Súd sa ďalej vypořiadal s žalobnou námietkou žalobcu, že Daňový úrad Bratislava sa dopustil procesného pochybenia, keď vykonával ďalšie dokazovanie vo vyrubovacom konaní, čím umelo predžil daňovú kontrolu. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola trvala od 29.10.2015 do 03.10.2016, kedy bol žalobcovi doručený protokol z daňovej kontroly. Na základe výzvy správcu dane z 23.09.2016 v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku sa daňový subjekt písomne vyjadril k protokolu z daňovej kontroly. Vzhľadom obsah predmetného vyjadrenia pristúpil správca dane ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia k vykonaniu ďalších dôkazov. Súd je toho názoru, že ustanovenie textu § 68 ods. 3 tretia veta daňového poriadku mu vykonanie ďalšieho dokazovania ukladá ako povinnosť, lebo z samotného gramatického výkladu pojmu „...vykoná...“ vyplýva zákonom daná povinnosť a nie možnosť vykonať dokazovanie. Súd je toho názoru, že správca dane postupoval zákonne v zmysle § 68 ods. 3 tretia veta citovaného ustanovenia, keď vykonal ďalšie dokazovanie a nedopustil sa žiadneho procesného pochybenia. Z tohto dôvodu súd vyhodnotil žalobnú námietku v tejto časti tiež za nedôvodnú.

41. Správny súd sa v podrobnostiach ďalej nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v žalobe, keď ich nepovažoval za majúce zásadný význam pre rozhodnutie vo veci samej. Podľa judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky z Ústavy SR ani Európskeho dohovoru o ľudských právach nemožno vyvodzovať, že dôvody uvedené súdom sa musia zaoberať zvlášť každým bodom, ktorý niektorý z účastníkov konania môže považovať za zásadný pre svoju argumentáciu (mutatis mutandis I. ÚS 56/01). V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (o. i. veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21. januára 1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, Ruiz Torija proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09. decembra 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19. apríla 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď. Podľa štandardnej judikatúry súdu reflektujúcej princíp riadneho chodu spravodlivosti musia súdne rozhodnutia v dostatočnej miere obsahovať dôvody, na ktorých sú založené.

Povinnosť odôvodňovať rozhodnutie nemožno vykladať v zmysle, že je potrebné vyporiadať sa s každým argumentom.

42. Správny súd dospel k záveru, že sa žalovaný logickým a konzistentným spôsobom v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu ako odvolateľa vrátane doplnenia dôkazov po doručení vyjadrenia žalobcu k protokolu z daňovej kontroly. S právnym posúdením, ako aj právnymi závermi žalovaného sa správny súd stotožnil. Napadnuté rozhodnutie je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal s námietkami žalobcu, skutkový stav bol zistený v dostatočnom rozsahu, o ktorom správny súd nemal pochybnosti, preto z neho vychádzal a na základe neho žalovaný dospel podľa správneho súdu k správnym právnym záverom. Správny súd konštatoval, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane. Procesné práva žalobcu boli v konaní dodržané a nedošlo k takým procesným vadám v konaní, ktoré by mali vplyv na rozhodnutie vo veci samej.

43. Správny súd preto žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP, nakoľko dospel k záveru, že nemožno prisvedčiť žiadnej zo vznesených žalobných námietok, lebo rozhodnutia daňových orgánov boli vydané v súlade so zákonom, na základe dostatočne zisteného skutkového stavu veci, z ktorého daňové orgány vyvodili správny právny záver, ktorý v rozhodnutiach náležite zdôvodnili.

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

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

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

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