

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-11S/129/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200523
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Dana Jelinková Dudzíková
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:4021200523.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dany Jelinkovej Dudzíkovej, LL.M. (spravodajca), členky senátu JUDr. Ingridy Hudecovej a člena senátu JUDr. Lukáša Galla, v právnej veci žalobcu: marand plus, s.r.o., so sídlom Levická 7, Nitra, IČO: 47 617 292, právne zastúpený: Advokátska kancelária CIMRÁK s.r.o., so sídlom Štefánikova 7, Nitra, IČO: 36 868 876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100439873/2021 zo dňa 15. marca 2021, 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 Nitra, pobočka Komárno ako správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2017. Daňová kontrola sa začala dňa 09.10.2019 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 102128731/2019 zo dňa 10.09.2019, doručeného žalobcovi dňa 12.09.2019, a skončila dňa 25.08.2020, kedy bol žalobcovi doručený protokol č. 101345628/2020 zo dňa 21.08.2020.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane rozhodnutím č. 101581700/2020 zo dňa 14. októbra 2020 podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 11 000,00 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2017 tým, že daň vyrubenú podaným daňovým priznaním v sume 6 657,34 EUR zvýšil na daň zistenú správcom dane v sume 17 657,34 EUR. Zistenia správcu dane sa týkali dodávateľov:

- Adept School, s.r.o. A. X, XXX XX B., IČO: 36 732 192:

faktúra č. 20170256, pero, tričko, šiltovka, zapaľovač, darčeková kazeta s logom, základ dane 7272,00 EUR a daň 1454,50 EUR, dátum dodania 30.11.2017,

faktúra č. 20170253, grafické práce, základ dane 3100,00 EUR a daň 620,00 EUR, dátum dodania 30.11.2017,

faktúra č. 20170252, školenie AJ, školenie NJ, základ dane 1680,00 EUR a daň 336,00 EUR, dátum dodania 30.11.2017,

faktúra č. 20170248, správa server prevádzka + sídlo, administrácia web. stránok, správa soc. sietí, správa server pohoda SQL, správa kamerového systému, správa a údržba PC a tlačiarňí, základ dane 2150,00 EUR a daň 430,00 EUR, dátum dodania 30.11.2017,

- AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., Štúrova 74, 949 01 Nitra, IČO: 45 417 997:

faktúra č. 20170198, upratovanie skladov a plochy, upratovanie kancelárie, predajne, základ dane 1100 EUR a daň 220 EUR, dátum dodania 30.11.2017,

faktúra č. 20170197, administratívne práce, základ dane 1200 EUR a daň 240 EUR, dátum dodania 29.11.2017,

faktúra č. 20170196, preprava tovaru, základ dane 6 240 EUR a daň 1 248 EUR, dátum dodania 27.11.2017,

faktúra č. 20170193, preprava tovaru + vykládka, základ dane 4 550 EUR a daň 910 EUR, dátum dodania 16.11.2017,

faktúra č. 20170190, preprava tovaru + vykládka, základ dane 4 160 EUR a daň 832 EUR, dátum dodania 09.11.2017,

- Salanci - LMS s.r.o., 504, Golianovo, IČO: 47 043 326:

faktúra č. 20170332, preprava + vykládka, základ dane 3 900 EUR a daň 780 EUR, dátum dodania 03.11.2017,

faktúra č. 20170335, preprava, základ dane 4 932 EUR a daň 986,40 EUR, dátum dodania 10.11.2017,

faktúra č. 20170336, preprava + vykládka, základ dane 5 460 EUR a daň 1 092 EUR, dátum dodania 13.11.2017,

faktúra č. 20170339, preprava, základ dane 4 315,50 EUR a daň 863,10 EUR, dátum dodania 22.11.2017,

faktúra č. 20170342, preprava + vykládka, základ dane 4 940 EUR a daň 988 EUR, dátum dodania 22.11.2017.

3. Na základe zistení správca dane nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu platiteľom uvedeným na faktúrach a nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z., a tým ani právo na odpočítanie dane u žalobcu v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z., čím došlo k neoprávnenému uplatneniu odpočítania dane. Dodanie služieb nebolo podľa správca dane žalobcom preukázané.

4. Žalobca podal proti rozhodnutiu správca dane č. 101581700/2020 zo dňa 14. októbra 2020 odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100439873/2021 zo dňa 15. marca 2021 tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutie správca dane potvrdil. Rozhodnutie žalovaného bolo doručené žalobcovi dňa 19.03.2021.

II.

Žaloba

5. Žalobca sa včas podanou žalobou doručenou Krajskému súdu v Nitre dňa 19.05.2021 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného rozhodnutím č. 100439873/2021 zo dňa 15. marca 2021, ktorým potvrdil rozhodnutie správca dane č. 101581700/2020 zo dňa 14. októbra 2020, žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného, vec mu vrátiť na ďalšie konanie a priznať nárok na náhradu trov konania.

6. Žalobca namietal, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia; zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci; skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

7. Žalobca uviedol, že napriek jeho procesnej aktivite správca dane nevykonal viaceré dôkazy, ktoré navrhoval, napr. výsluchy svedkov, vykonanie miestnej obhliadky a neodôvodnil to. Podľa žalobcu ho správca dane opakovane nevyzval k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a jednostranne ich spochybnil bez ich preverenia. Správca dane zaťažoval žalobcu požadovaním dôkazov, ktoré boli v dispozícii dodávateľov a ktorými on nedisponoval.

8. Správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov, nevyužil vypočutie svedkov, nepreveril údaje uvedené v kontrolných výkazoch z vlastného informačného systému, nereagoval na jeho výzvy a žiadosti o vysvetlenie rozsahu požadovaných dôkazov. Správca dane sa na žalobcu snažil preniesť dôkazné bremeno v rozsahu, ktoré by nebol schopný uniesť žiaden bežný daňový subjekt.

9. Správca dane nevykonával výsluch C. D., ktorý viedol účtovníctvo jedného z dodávateľov v období rokov 2016-2017, ale vykonal výsluch pani E. bez upovedomenia, čím mu bolo odopreté právo zúčastniť sa jej vypočutia a klásť jej otázky. Pri spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. boli vykonané výsluchy len formou písomného svedectva, teda tiež nemal možnosť klásť otázky týmto svedkom.

10. Žalobca tvrdil, že všetky zdaniteľné plnenia sa uskutočnili, dodali ich deklarovaní dodávatelia, preto mu vznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Správca dane je oprávnený požadovať od neho iba taký rozsah dokumentov na preukázanie realizácie zdaniteľného plnenia, ktorý je bežne dostupný u väčšiny podnikateľských subjektov. Žalobca má za to, že preukázal dodanie služieb a tovarov prostredníctvom objednávok, došlých faktúr, dodacích listov a ďalšími listinnými dokladmi, preto nie je možné od neho vyžadovať ďalšie dokumenty. Vo väčšine prípadov správca dane spochybnil relevantnosť predložených dokladov, ale nevysvetlil, aké ďalšie doklady by relevantné boli.

III.

Vyjadrenie žalovaného

11. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 26.01.2022 navrhol žalobu zamietnuť. Žalobca podľa žalovaného v žalobe opätovne zopakoval námietky, ktoré už namietal v predchádzajúcich jeho vyjadreniach a v odvolaní. Žalovaný poukázal na odôvodnenie rozhodnutí ako aj na dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Správca dane posudzoval právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr v priamej nadväznosti na vznik daňovej povinnosti v deklarovanych zdaniteľných obchodoch. Správca dane nemal za preukázané, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich žalobca deklaroval v zmysle predložených dokladov. Doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodaných tovarov a služieb musia mať povahu faktu, to znamená, že všetky účtovné a daňové doklady preukazujúce dodanie predmetného tovaru a služieb musia byť vystavené na materiálnom podklade, teda na základe preukázateľného dodania, čo vyplýva aj z ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. Na základe zisteného skutkového stavu bolo možné konštatovať, že zdaniteľné plnenia deklarované v obchodných vzťahoch tuzemských dodávok neboli preukázané. Skutočné dodanie tovaru a služieb v súlade s § 8 ods. 1 a § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. sa v definovaných obchodných vzťahoch nepotvrdilo. Z uvedeného vyplýva, že ak nedošlo k dodaniu tovaru a služieb v zmysle ustanovenia § 8 ods. 1 a § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., jednotlivým dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1, resp. § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto žalobcovi ako odberateľovi, nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane v sume 11 000,00 EUR podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

12. Žalovaný k námietke týkajúcej sa neunesenia dôkazného bremena žalobcom poukázal na odôvodnenie rozhodnutia. Správca dane nezaťažoval žalobcu so zabezpečením dôkazov od tretích osôb, ako je zrejme aj z predloženého administratívneho spisu. Z platnej Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 upravujúcej spoločný systém fungovania DPH, aj z rozhodovacej praxe Súdneho dvora EU vyplýva, že právo na odpočítanie dane môže byť daňovému subjektu priznané, iba ak sú zároveň splnené formálne, aj vecné podmienky na výkon daného práva. Pod pojmom formálne podmienky sa rozumie, že zdaniteľná osoba má formálne bezchybnú faktúru vystavenú v súlade s príslušnou smernicou. Vecné podmienky na vznik práva na odpočítanie dane znamenajú:

- na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou,
- vznik práva na odpočítanie dane štandardne vzniká v tom okamihu, keď vznikne daňová povinnosť zdaniteľnej osobe - dodávateľovi,
- tovary a služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, t. j. musia existovať a vykazovať úžitkovú majetkovú hodnotu pre zdaniteľnú osobu (Rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 1Sžfk/16/2017 zo dňa 24.04.2018, bod. 38).

V danom prípade na základe dôvodov uvedených v rozhodnutiach správcu dane aj žalovaného, nebola splnená prvá a druhá vecná podmienka. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že spoločnosti

Salanci - LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. deklarované v sporných faktúrach ako dodávatelia nepotvrdili dodania tovarov a služieb na sporných faktúrach a odmietli vystavenie sporných faktúr pre žalobcu. Žalobca nepreukázal, že prijaté (fakturované) tovary a služby boli žalobcovi poskytnuté zdaniteľnými osobami - spoločnosťami Salanci - LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., deklarovanými na sporných faktúrach.

13. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobca nebol zaťažovaný zabezpečením dôkazov od tretích osôb, nakoľko správca dane založil svoje rozhodnutie na nepreukázaní splnenia vyššie uvedených podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane na základe sporných faktúr vystavených ním deklarovanými dodávateľmi tovarov a služieb, a teda samotné pochybenie sa týka vzťahu medzi žalobcom a jeho priamymi dodávateľmi. Žalovaný sa nestotožnil so žalobnými námietkami, v ktorých žalobca vyčítal správcovi dane, že nereagoval na výzvy a žiadosti žalobcu o vysvetlenie rozsahu požadovaných dôkazov, zaťažoval žalobcu požadovaním nepredložiteľných dôkazov, nekonal v úzkej súčinnosti so žalobcom a ďalšími účastníkmi konania, pri hodnotení dôkazov postupoval v rozpore so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a vyhodnotil stav vecí povrchne bez overenia svojich zistení. Žalovaný nesúhlasil s názorom žalobcu, že procesný postup daňových orgánov na prvom a druhom stupni nebol vykonaný v súlade s procesnými predpismi.

14. Žalovaný k žalobným námietkam konštatoval, že sú len všeobecného charakteru a vo vzťahu ku skutkovým okolnostiam nepreskúmateľné. Žalobca v žalobe nekonkretizoval, ktoré obligatórne požiadavky predpokladané zákonom napadnuté rozhodnutie nespĺňa. Taktiež žalobca neuviedol skutočnosti, resp. dôkazy, z ktorých je zrejmé, že rozhodnutie nevychádza zo správne a spoľahlivo zisteného skutkového stavu. Rovnako tak nie je známe, v ktorej časti a v akom rozsahu sa žalobca nestotožnil s vyhodnotením zabezpečeného spisového materiálu správcom dane, resp. neuviedol dôvody a dôkazy o tom, že výsledok vyhodnotenia spisového materiálu by mal byť iný.

IV.

Replika žalobcu

15. Žalobca v replike zo dňa 26.05.2022 uviedol, že rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového orgánu sú v podstate totožné a líšia sa iba vo výroku. Z tohto pohľadu sú preto nepreskúmateľné, nakoľko nie je úlohou súdu ani žalobcu hľadať v celom rozhodnutí časti odôvodnenia, ktoré sa vzťahujú ku konkrétnemu výroku. Podstatnou je tiež tá skutočnosť, že žalovaný neumožnil žalobcovi nahliadnuť do celého spisového materiálu. Ako vyplýva z administratívneho spisu, ktorý sa nachádza na súde, tak po vydaní rozhodnutia žalovaného boli do spisu doložené ďalšie doklady, a to najmä príloha č. 79 zo dňa 18.5.2021, pričom rozhodnutie o odvolaní je zo dňa 9.3.2021. Inak povedané, časť spisu nebola v čase vydania rozhodnutia o odvolaní zažurnalizovaná, a teda nebolo umožnené žalobcovi sa k tejto časti dokazovania vyjadriť. Obdobne je zo spisu zrejmé, že účtovníctvo žalobcu nebolo až do 10.3.2021 súčasťou spisu nakoľko sa nachádzalo na Kriminálnom úrade finančnej správy. Vyvstáva preto otázka na základe čoho odvolací orgán rozhodol, keď nemal k dispozícii podstatnú časť dôkazov. V ostatnom sa pridržiaval žaloby.

16. Žalovaný svoje právo podať vyjadrenie k replike žalobcu nevyužil.

V.

Relevantné právne predpisy

17. Podľa § 6 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „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.

18. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku 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.

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 § 3 ods. 5 daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

21. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje:

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

24. 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

26. Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

27. 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.

28. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k

zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

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

30. Podľa § 68 ods. 2 písm. c) daňového poriadku správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak sa daňový subjekt nevyjadrí k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam.

31. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení vzťahujúcom sa na prejednávanú vec (ďalej len „zákon o DPH“) predmetom dane je:

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

32. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

33. Podľa § 9 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

34. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

35. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

36. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítat' daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

37. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítat' od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítat' daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

38. 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.

39. Podľa § 71 ods. 1 písm. a), c) zákona o DPH, na účely tohto zákona: a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry, c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

40. Podľa § 190 SSP ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

VI.

Právne posúdenie vecí správnym súdom

41. Krajský súd v Nitre uznesením č. k. 11S/75/2021-246 zo dňa 2. septembra 2021, právoplatným dňa 22. septembra 2021, vylúčil správnu žalobu ohľadom preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100439873/2021 zo dňa 15. marca 2021 na samostatné konanie, ktoré bolo následne vedené pred Krajským súdom v Nitre pod sp. zn. 11S/129/2021.

42. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 písm. b) 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, na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende vo všetkých veciach z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Pred Správnym súdom v Bratislave (ďalej len „správny súd“) je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. NR-11S/129/2021. 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 5S správneho súdu.

43. Správny súd ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 SSP a § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, preskúmal v rámci žalobných bodov napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

44. Správny súd rozhodol o žalobe na pojednávaní dňa 27. júna 2024.

45. Predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní bolo v medziach žalobných bodov preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 100439873/2021 zo dňa 15. marca 2021, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101581700/2020 zo dňa 14. októbra 2020 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi v sume 11 000,00 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2017.

46. Medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2017 pri ním tvrdených dodávkach tovaru a služieb v tomto zdaňovacom období od spoločností Adept School, s.r.o., AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o., keďže správca dane nemal za preukázané dodanie služieb uvedenými spoločnosťami žalobcovi.

47. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. 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. Dokazovanie vykonáva správca dane, daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

48. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

Uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 prevzala aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c) daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d) zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

49. 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 14.11.2018, v zmysle ktorého 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 prejednávacej (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/3/2021 zo dňa 03.08.2022).

50. Pri posudzovaní žalobných bodov sa správny súd v prvom rade zamerá na identifikáciu toho, čo bolo dôvodom pre nepriznanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty a toho, či došlo k presunu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu.

51. Z administratívneho spisu vyplýva, že predmetná daňová kontrola sa začala dňa 09.10.2019 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 102128731/2019 zo dňa 10.09.2019, doručeného žalobcovi dňa 12.09.2019, a skončila dňa 25.08.2020, kedy bol žalobcovi doručený protokol č. 101345628/2020 zo dňa 21.08.2020.

52. Na základe zistení správcu dane nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodávateľom Salanci - LMS s.r.o. V prípade faktúr od spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. žalobca nepredložil dostatočné dôkazy, že odpočítanie dane z prijatých faktúr sa uskutočnilo v súvislosti s uskutočnenými zdaniteľnými obchodmi žalobcu a nepreukázal, že došlo k

dodaniu služieb tak a v takom rozsahu ako je to uvedené na faktúrach, resp. predložené dôkazy neboli predmetom účtovníctva. Predložené dôkazy nie sú hodnovernými dôkazmi a nepreukazujú, kto vykonal jednotlivé zdaniteľné obchody ani to, že došlo k dodaniu tovarov a služieb tak a v takom rozsahu ako je to uvedené na faktúrach. Z uvedeného vyplýva, že dôvodom pre vydanie rozhodnutí bolo nepreukázanie splnenia hmotnoprávnej podmienky dodania tovarov alebo služieb žalobcovi dodávateľmi Salanci - LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.

53. V ďalšom kroku správny súd zisťoval, či a na základe čoho došlo k presunu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu, aké úkony správcu dane vykonal, aká bola procesná aktivita žalobcu a či žalobca v prípade prenosu dôkazného bremena na neho toto bremeno uniesol.

54. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že správcu dane výzvou na predloženie dokladov č. 102872253/2019 zo dňa 13.12.2019 doručenou žalobcovi dňa 20.12.2019 vyzval žalobcu na predloženie dokladov špecifikovaných v uvedenej výzve, keďže správcu dane zistil, že k výkonu daňovej kontroly neboli žalobcom predložené všetky požadované dokumenty, ktoré boli určené v oznámení o výkone daňovej kontroly a vo výzve správcu dane č. 102469327/2019 zo dňa 29.10.2019.

55. Žalobca podaním doručeným správcovi dane dňa 16.01.2020 oznámil, že „Vzhľadom k tomu, že po napadnutí servera Ruskými hackermi, kde nám beží účtovný systém Pohoda prišlo k následnému poškodeniu databáz rokov 2016 a starších, ktoré nebolo možné otvoriť aj po konzultáciách s firmou Stormware, ktorá tento účtovný systém spravuje. Z tohto dôvodu nedisponujeme elektronickou verziou účtovníctva a nevieme vám poskytnúť iné výstupné zostavy ako vám boli dodané...“

56. Správny súd tiež zistil, že v administratívnom spise sa nachádza výzva správcu dane č. 100367409/2020 zo dňa 06.02.2020, ktorou správcu dane vyzval žalobcu dostatočne určito a konkrétne, aby preukázal v lehote 16 dní od doručenia výzvy predložením dôkazov preukazujúcim jeho tvrdenia k zisteniam správcu dane. Súčasťou tejto výzvy sú aj zistenia týkajúce sa dodávateľov Salanci - LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., vo vzťahu ku ktorým správcu dane vyzval žalobcu na predloženie písomného vyjadrenia a dôkazov, z obsahu ktorých jednoznačne vyplynú konkrétne úžitky spotrebované žalobcom, ktoré sa získali prijatím fakturovaných plnení, ďalej odborné predpoklady a referencie dodávateľa, ktoré presvedčili žalobcu o kvalitách dodávateľom poskytovaných služieb. Výzva bola žalobcovi doručená dňa 12.02.2020. Žalobca následne požiadal správcu dane o predĺženie lehoty na predloženie dokladov, čomu správcu dane vyhovel rozhodnutím zo dňa 06.03.2020 č. 100627114/2020 a lehotu predĺžil do 16.03.2020. Z administratívneho spisu vyplýva, že dňa 16.03.2020 bol spísaný úradný záznam o tom, že žalobca telefonicky oznámil, že nebude vedieť v termíne splniť povinnosti z dôvodu, že konateľ žalobcu je v karanténe a predajňa stavebnín je zatvorená. Vyjadrenie k výzve správcu dane žalobca poskytol až dňa 02.04.2020. V nadväznosti na to správcu dane výzvou č. 101108750/2020 zo dňa 01.07.2020 vyzval žalobcu na predloženie dôkazov v lehote 16 dní od doručenia výzvy s podrobnou špecifikáciou toho (výzva má 100 strán), aké skutočnosti a prečo má žalobca dôkazmi preukázať. Výzva bola doručená žalobcovi dňa 03.07.2020. Doklady mal žalobca podľa výzvy správcu dane predložiť do 19.07.2020. Na žiadosť žalobcu podanú dňa 15.07.2020 správcu dane rozhodnutím č. 101192776/2020 z 17.07.2020 lehotu na predloženie dokladov predĺžil o 30 dní, t.j. do 19.08.2020. Dňa 18.08.2020 žalobca adresoval správcovi dane vyjadrenie k výzve na predloženie dôkazov, v ktorom uviedol, že so závermi správcu dane a výsledkami dokazovania nesúhlasí. Vytkol správcovi dane, že vychádzal jedine z listinných dôkazov a nerealizoval miestne zisťovanie. Preto požiadal správcu dane, aby vykonal miestne zisťovanie v sídle žalobcu za účelom zistenia skutočností, ktoré sú potrebné na účel daňovej kontroly. Žiadne dôkazy k svojmu vyjadreniu nepriložil.

57. Z vyššie uvedenej aktivity správcu dane vo vzťahu k žalobcovi došlo podľa názoru správneho súdu bez akýchkoľvek pochyb k presunu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu, nakoľko správcu dane pri preverovaní písomných podkladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobcom, pričom toto spochybnenie bolo na požadovanej kvalitatívnej úrovni, čo sa týka zrozumiteľnosti, určitosti a konkrétnosti.

58. Z administratívneho spisu vyplýva, že o výsledku daňovej kontroly vyhotovil správcu dane protokol č. 101345628/2020 zo dňa 21.08.2020, ktorého súčasťou bola výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Protokol spolu s výzvou bol žalobcovi doručený dňa 25.08.2020. Vo výzve na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole bol žalobca upozornený, že písomné vyjadrenie k

zisteniam uvedeným v protokole môže podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku predložiť najneskôr do 30 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy, t.j. v lehote do 08.10.2020, pričom zmeškanie lehoty nemožno odpustiť, o čom bol žalobca riadne poučený v závere protokolu. Správny súd uvádza, že žalobca sa k protokolu nevyjadril v určenej lehote do 08.10.2020.

59. Správcovi dane bolo doručené vyjadrenie žalobcu k protokolu o daňovej kontrole zo dňa 12.10.2020, z čoho vyplýva, že žalobca sa vyjadril k protokolu po lehote určenej správcom dane.

60. V zmysle § 68 ods. 2 písm. c) daňového poriadku správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu, o čom správca dane vyhotovil úradný záznam č. 101560320/2020 zo dňa 09.10.2020.

61. Správny súd na základe vyššie uvedeného uzavrel, že žalobca svojim pasívnym prístupom nerealizoval v lehote stanovenej zákonom relevantným spôsobom právo vyjadriť svoj postoj k zisteniam z daňovej kontroly. Tento prístup žalobcu však nezbavuje správcu dane povinnosti konať, práve naopak, správca dane mal povinnosť postupovať v intenciách § 46 ods. 8 a § 68 ods. 2 písm. c) daňového poriadku, keď vydal rozhodnutie na základe zistení uvedených v protokole.

62. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného správny súd zistil, že na základe informácií poskytnutých Kriminálnym úradom finančnej správy F. E. vo svojej výpovedi uviedla, že spoločnosť Adept School s.r.o. sa okrem výučby anglického jazyka nezaobera inou činnosťou. Svoju činnosť vykonávala v prenajatých priestoroch na adrese G. X H. B.. Spoločnosť Adept School s.r.o. používa iný číselný rad na označovanie vystavených faktúr a medzi vystavenými faktúrami spoločnosťou Adept School s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie sa nenachádzajú predmetné faktúry pre žalobcu, ktoré uviedol žalobca. Podľa vyjadrenia F. E. bývalý účtovník I. D. nevrátil doklady spoločnosti, preto neboli touto spoločnosťou predložené ku kontrole účtovné doklady za kontrolované obdobie. Vystavené faktúry boli predložené v elektronickej podobe na USB.

63. Čo sa týka spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. správca dane z informácií získaných v odpovedi Kriminálneho úradu finančnej správy zistil, že medzi vystavenými faktúrami tejto spoločnosti sa nenachádzajú predmetné faktúry pre žalobcu. Evidovanie a účtovanie faktúr vystavených spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. nebolo možné preveriť z dôvodu, že ku kontrole vykonávanej iným správcom dane neboli predložené účtovné výstupy na základe čestného prehlásenia C. I. D., podľa ktorého bolo účtovníctvo zničené vytopením.

64. Podľa vyjadrenia konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. p. I. J. a p. F. K. žalobcu poznajú len ako dodávateľa stavebného materiálu, ktorý im dodával tovar na výstavbu autoservisu v Lužiankach. Spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. vykonávala opravy automobilov cez karosárske práce, lakovnícke práce, opravu motorov, elektroniky, drobné elektrikárske veci, recykláciu starých vozidiel aj rozvoz tovaru. Inými činnosťami sa nezaoberala.

65. Na faktúrach, ktoré mali byť vystavené dodávateľom AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie, ktoré predložil žalobca a na ktoré žalobca realizoval úhrady, je uvedené číslo účtu v L., M., ktorého majiteľom je p. N. J. M., Tolarova 378, Volary, Česká republika a disponentom C. I. D..

66. Čo sa týka dodávateľa Salanci - LMS s.r.o. na základe vyjadrenia konateľa C. O. K. bolo zistené, že predmetné faktúry pre žalobcu ako odberateľa neboli vystavené, a že okrem kovovýroby sa uvedená spoločnosť nezaoberala žiadnymi inými činnosťami. Evidovanie a účtovanie faktúr vystavených spoločnosťou Salanci - LMS s.r.o. nebolo možné preveriť z dôvodu, že nepredložila účtovné výstupy, keďže účtovníctvo nevydal C. I. D., podľa ktorého bolo účtovníctvo zničené vytopením. Napriek uvedenému táto spoločnosť predložila evidenciu vydaných faktúr.

67. Správny súd po dôkladnom oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu uvádza, že nevzhladol dôvodnosť námietky žalobcu, že ho správca dane neprímerane zaťažil dôkazným bremenom bez splnenia si povinnosti opakovane ho vyzvať k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a na odstránenie pochybností. Z administratívneho spisu naopak vyplýva, že správca dane vykonával dokazovanie riadne a v primeranom rozsahu. Správca dane dokonca aj opakovane vyhovel žiadostiam žalobcu na predĺženie lehoty na vyjadrenie.

68. Správca dane vlastným šetrením zistil také objektívne skutočnosti, na základe ktorých mal dôvodnú pochybnosť o reálnom uskutočnení deklarovaných plnení, ktoré žalobca neodstránil. Žalobca bol preukázateľne opakovane vyzývaný na predloženie dokladov na preukázanie svojich tvrdení deklarovaných na faktúrach a na vysvetlenia. Správca dane výzvou č. 101108750/2020 zo dňa 01.07.2020 vyzval žalobcu na predloženie dôkazov v lehote 16 dní od doručenia výzvy s podrobnou špecifikáciou toho, aké skutočnosti a prečo má žalobca dôkazmi preukázať. Žalobca v odpovedi na túto výzvu nepredložil žiadne dôkazy, obmedzil sa len na všeobecne formulovaný nesúhlas a na návrh na vykonanie miestneho zisťovania. Z uvedeného vyplýva, že žalobca dôkazné bremeno prenesené na neho správcou dane neuniesol.

69. V písomnom oznámení o kontrolných zisteniach a aj v protokole správca dane podrobne špecifikoval nepresnosti a nezhody, ktoré zistil, najmä vyplývajúce z faktúr predkladaných žalobcom v porovnaní s faktúrami získanými od subjektov označovaných žalobcom za dodávateľov, a to Salanci - LMS s.r.o., Adept School s.r.o., AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., ako aj rozpory vyplývajúce z vyjadrení konateľov týchto spoločností v porovnaní s obsahom faktúr predložených žalobcom, informácie získané od Kriminálneho úradu finančnej správy a z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu. Spolu s protokolom zaslal správca dane žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole, ku ktorým sa žalobca v zákonnej lehote nevyjadril.

70. Hodnotenie dôkazov neznamená mechanické preberanie informácií či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane dostatočne vyčerpал svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr a to aj v spojení s obsahom vyjadrení konateľov dodávateľov. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemohol ich uznať ako relevantné, lebo kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcou dane neodstránil, čo je prípad žalobcu. Z tohto dôvodu má správny súd za to, že v procese dokazovania došlo k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. A následne, keďže daňový subjekt majúci dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal svoje tvrdenia, tak mu nebol uznaný nárok na odpočet dane. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít Slovenskej republiky.

71. Správny súd nemohol prisvedčiť žalobnej námietke, že správca dane pri výkone kontroly nedostatočne zistil skutkový stav. Správca dane viedol dokazovanie plne v súlade s daňovým poriadkom nevybočujúc z hraníc zákonnosti. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že F. E. nebola v administratívnom konaní vypočúvaná ako svedok, ale správca dane použil len dokumenty získané v súvislosti s inou daňovou kontrolou ohľadom iného daňového subjektu (Adept School s.r.o.), v ktorom bola konateľkou, a nie účtovníčkou. Správca dane použil len dokumenty ako dôkaz, o čom bol správcou dane spísaný aj úradný záznam dňa 26.03.2020 a so zistenými skutočnosťami oboznámil aj žalobcu. Námietku žalobcu o nevypočutí C. D. ako svedka ohľadom jeho vedenia účtovníctva v spoločnosti Adept School s.r.o. vyhodnotil správny súd tiež ako nedôvodnú. Správca dane oboznámil žalobcu so zisteniami týkajúcimi sa dodávateľov žalobcu vo vyššie uvedenej výzve zo dňa 01.07.2020, kedy zároveň vyzval žalobcu na predloženie ďalších dokladov preukazujúcich žalobcom tvrdené skutočnosti, pričom žalobca na toto oboznámenie reagoval iba požiadavkou na vykonanie miestneho zisťovania u žalobcu. Navyše ohľadom Adept School s.r.o. správca dane disponoval vyjadrením konateľky tejto spoločnosti F. F. E..

72. Podľa názoru správneho súdu žalobca nevyužil možnosť predložiť požadované dôkazy a jediný návrh, na ktorý sa obmedzil, bol návrh na vykonanie miestneho zisťovania. V tejto súvislosti je potrebné dodať, že miestne zisťovanie v priestoroch sídla žalobcu by neprinieslo do procesu dokazovania nové dôkazy, ktoré by vyvrátili oprávnené pochybnosti správcu dane o realizácii obchodných transakcií. Služby boli momentom ich poskytnutia spotrebované.

73. Podľa názoru správneho súdu žalobca v daňovom konaní a ani v žalobe neuviedol také dôkazy a argumenty, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť závery správcu dane o tom, že žalobca nepreukázal nadobudnutie tovarov a služieb od dodávateľov Salanci - LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období.

74. Správny súd vytýka žalobným bodom prílišnú vágnosť a abstraktnosť. Žaloba sa týka celkom 25 rozhodnutí žalovaného, pričom žalobca podľa názoru správneho súdu rezignoval na to, aby ku každému z týchto rozhodnutí adresoval osobitnú argumentáciu. Sám žalobca uvádza len pre „pre ilustráciu“ (citácia zo žaloby - pozn. súdu) niekoľko prípadov, na ktorých sa pokúsil demonštrovať nesprávnosť záverov správcu dane.

75. Námietku o nesprávnom vyhodnotení dôkazov považuje správny súd za nedôvodnú. Správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že žalobca po preukázanom prenose dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu nepreukázal dodanie tovarov a služieb a nevysporiadal sa s pochybnosťami správcu dane plynúcimi z vykonaného dokazovania, ktoré správca dane riadne špecifikoval a žalobcovi oznámil.

76. Z administratívneho spisu vyplýva, že nie je pravdivé tvrdenie žalobcu, že ho správca dane opakovane nevyzval k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a jednostranne ich spochybnil bez ich preverenia. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje aj na rozpor v tvrdeniach žalobcu, ktorý na jednej strane tvrdí, že ho správca dane mal zaťažovať požadovaním dôkazov, ktoré mali mať jeho dodávatelia, no na strane druhej spochybňuje postup správcu dane, ktorým si zadovážil dôkazy práve od žalobcových dodávateľov.

77. Námietka žalobcu, že sa správca dane nezaoberal žalobcom predloženými dôkazmi, je nedôvodná. Z obsahu administratívneho spisu ako aj prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že správca dane sa podrobne zaoberal dôkazmi, ktoré mu boli predložené, vyhodnocoval ich jednotlivito aj vo vzájomných súvislostiach.

78. Správny súd neprisvedčil ani námietke žalobcu, ktorou správcovi dane a žalovanému vyčítal nesprávne právne posúdenie veci. Správny súd sa stotožňuje so závermi žalovaného, ktorý potvrdil rozhodnutie správcu dane, pretože žalobca nepreukázal reálne dodanie tovarov a služieb spoločnosťami Salanci - LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. Neušlo pozornosti správneho súdu, že ani sám žalobca neuviedol v žalobe, v čom presne mal správca dane a žalovaný pochybiť pri právnom posúdení veci.

79. Správny súd konštatuje, že zistenie skutkového stavu správcom dane bolo dostačujúce a skutkový stav je riadne zdokumentovaný v administratívnom spise. V daňovom konaní správny súd nezistil podstatné porušenie, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci.

80. Námietky žalobcu uvedené v replike, ktoré neboli obsahom žaloby, boli vznesené po zákonom stanovenej lehote na podanie správnej žaloby, preto na ne správny súd s poukazom na § 183 SSP neprihliadol.

81. Právny zástupca žalobcu vzniesol na pojednávaní námietku nezákonného obsadenia senátu, keď namietol, že došlo k zmene sudcu spravodajcu na základe dodatku č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu, ktorý nadobudol účinnosť dňa 21. mája 2024. K tomuto správny súd uvádza, že právo na zákonného sudcu neznamená právo na konkrétneho sudcu. Napokon aj samotný zákon o súdoch č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o súdoch“) vo svojom § 3 ods. 3 ustanovuje, že zákonný sudca je sudca, ktorý vykonáva funkciu sudcu na príslušnom súde a bol určený v súlade so zákonom a s rozvrhom práce na konanie a rozhodovanie o prejednávanej veci. Ak súd rozhoduje v senáte, zákonnými sudcami sú všetci sudcovia určení podľa rozvrhu práce na konanie a rozhodovanie v senáte. Účastník konania alebo strana v konaní, v ktorom rozhoduje súd v senáte, nemá právo na vopred určeného sudcu spravodajcu. Zákonným sudcom je aj sudca určený podľa odseku 4. Podľa § 3 ods. 4 zákona o súdoch zmenu v osobe zákonného sudcu možno vykonať len v súlade so zákonom a s rozvrhom práce.

82. Záruka súvisiaca so spôsobom určenia zákonného sudcu sa prejavuje reguláciou prijatou v § 51 ods. 1 prvá veta zákona o súdoch, podľa ktorého, ak tento zákon neustanovuje inak, veci určené podľa predmetu konania sa v súlade s rozvrhom práce prideliujú jednotlivým senátom alebo samosudcom náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom tak, aby bola vylúčená možnosť ovplyvňovania pridelenia vecí.

83. Podľa nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.júna 2022, sp. zn. III. ÚS 452/2021, body 23 a 27 „K zmene v osobe zákonného sudcu ústavný súd už v rámci svojej judikatúry vyslovil, že takáto zmena po pridelení veci nie je vylúčená, no musí sa udiať jedine v súlade so zákonom ustanovenými podmienkami a pri dodržaní zákonom ustanoveného postupu (pozri I. ÚS 448/2016)...Právo na výber zákonného sudcu náhodným spôsobom a priori nevylučuje určitú racionalitu prerozdelenia konkrétne určeného okruhu vecí jednotlivým sudcom, tá však vždy musí sledovať zákonný cieľ (v tomto prípade ním bolo dosiahnutie rovnomernej zaťaženia sudcov po nástupe nových sudcov na okresný súd, pozn.) a musí byť vykonaná zákonným spôsobom (náhodný výber minimálne z dvoch sudcov).“

84. Správny súd konštatuje, že zmena v osobe sudcu spravodajcu a v členoch senátu sa udiala v súlade so zákonom o súdoch (najmä § 50 ods. 1, § 51 ods. 1, § 52 ods. 7), preto súd nevzhliadol dôvodnosť uvedenej námietky.

85. Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd žalobu podľa § 190 SSP zamietol pre jej nedôvodnosť.

86. Správny súd záverom poukazuje na rozsudky vydané v obdobných právnych veciach prejednávaných pred správnym súdom pod sp. zn. NR-11S/118/2021, NR-11S/130/2021, NR-11S/122/2021.

87. O práve na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 v spojení s 175 ods. 1 SSP tak, keďže vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, správny súd mu preto právo na náhradu trov konania nepriznal.

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

Poučenie:

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

V kasačnej sťažnosti sa musí 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 kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti (§ 441 SSP).

Kasačná sťažnosť nie je prípustná, ak sa opiera o iné dôvody, ako sú uvedené v § 440 SSP, ak sa opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred správnym súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol, alebo ak smeruje len proti dôvodom rozhodnutia správneho súdu (§ 439 ods. 3 SSP).

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