

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: NR-11S/120/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200514  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 06. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Monika Hrašnová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:4021200514.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Číslo: 100830106/2018

2

1

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Moniky Hrašnovej a členov senátu Mgr. Simony Kočišovej, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Barbory Vrbovej, v právnej veci žalobcu: marand plus, s.r.o., Levická 7, Nitra, IČO: 47 617 292, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. CIMRÁK s.r.o., Štefánikova 7, Nitra, IČO: 36 868 876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100437643/2021 zo dňa 15. marca 2021, takto

### rozhodol:

Číslo: 100830106/2018

2

1

I. Súd žalobu **z a m i e t a**.

II. Žalovanému právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### odôvodnenie:

Číslo: 100830106/2018

2

I.

## Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj len „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán“) na žiadosť Kriminálneho úradu finančnej správy vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február až december 2016, január až december 2017, január až december 2018 a január až jún 2019 (ďalej „daňová kontrola“), o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 21.08.2020. Na základe výsledkov uvedenej daňovej kontroly správca dane vydal rozhodnutie č. 101584109/2020 zo dňa 15.10.2020, ktorým 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 aj len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2017 v sume 890,- EUR (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Správca dane zistil, že žalobca si uplatnil odpočet dane z dodaní tovarov a služieb od spoločnosti Adept School. s.r.o., na základe faktúry č. 20170029, ktorú mu žalobca nepredložil. Adept School. s.r.o. mala zapísané v predmete činnosti vyučovanie anglického a ruského jazyka, prekladateľské a tlmočnicke služby, vydavateľskú a publikačnú činnosť, organizovanie kurzov a školení, reklamnú a propagačnú činnosť, grafické a dizajnérske práce na počítači a ďalšie. Evidovanie a účtovanie faktúr vystavených Adept School. s.r.o. nebolo možné preveriť, z dôvodu, že neboli predložené účtovné doklady. Konateľka uviedla, že bývalý účtovník A. B., ktorý viedol účtovníctvo v rozhodnom období, doklady nevrátil. S pánom B. spoločnosť nemala žiadnu zmluvu, spolupracovali na základe odporúčania jeho priateľky, ktorá bola žiačkou Adept School s.r.o. Ďalej uviedla, že spoločnosť Adept School, s.r.o. sa okrem výučby anglického jazyka nezaobera žiadnou inou činnosťou. Správca dane k tomu uviedol, že daňový subjekt v prípade nepredloženia spornej faktúry od spoločnosti Adept School s.r.o. nepreukázal vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z., a tým ani právo na odpočítanie dane u daňového subjektu v zmysle § 49 a § 51 uvedeného zákona, čím došlo neoprávnenému uplatneniu práva odpočítať daň v celkovej sume 430,00 EUR.

3. Správca dane ďalej zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodaní tovarov a služieb od spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. z faktúr č. 20170006 (administratívne práce upratovanie prevádzky a plochy) a č. 20170011 (upratovanie kancelárie, predajne a soc.priestorov). K faktúram žalobca predložil objednávku bez čísla z 13.01.2017 na upratovacie a čistiace práce na mesiac november 2016 s prílohou, knihu dochádzky od januára do decembra 2017, objednávku bez čísla z 31.01.2017 na administratívne práce. Do 23.01.2020 za spoločnosť konal A. C. a D. E. až do vstupu do likvidácie dňa 07.01.2020. F. je A. C.. V predmete činnosti má spoločnosť podnikanie v oblasti nakladania s iným ako nebezpečným odpadom, čistiace a upratovacie služby, vykonávanie odťahovej služby, sprostredkovateľská činnosť v oblasti obchodu, diagnostika cestných motorových vozidiel, opravy karosérie, údržba motorových vozidiel bez zásahu do motorickej časti vozidla a ďalšie činnosti. Dňa 24.01.2020 došlo k zmene obchodného názvu na Componet APE, s.r.o. Správca dane zistil, že všetky sporné faktúry boli vytvorené a očíslované v účtovnom programe MRP-Company, s.r.o., s číslom licencie G., ktorá bola vydaná fyzickej osobe pánovi A. B.. Správca dane konštatoval, že sporné faktúry obsahujú všeobecné pomenovanie predmetu fakturácie a neobsahujú v súlade sust. § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, presné množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby. Správca dane ďalej zistil, že medzi vystavenými faktúrami AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. sa nenachádzajú sporné faktúry pre žalobcu, pričom evidovanie a účtovanie faktúr vystavených AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. nebolo možné preveriť z dôvodu, že neboli predložené účtovné doklady a podľa čestného prehlásenia p. A. B., ktorý viedol účtovníctvo v rozhodnom čase, doklady nie je možné vrátiť, pretože boli zničené vytopením. Konatelia (A. C. a D. E.) uviedli, že AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. vykonávala opravy automobilov cez karosárske práce, lakovnicke práce, oprava motorov, elektronika, drobné elektrikárske veci, recykláciu starých vozidiel aj rozvoz tovaru a nezaoberala sa inými činnosťami. Žalobcu poznajú ako dodávateľa stavebného materiálu. Činnosť spoločnosti bola vykonávaná v prenajatých priestoroch na Štúrovej ulici v Nitre. Faktúry vystavujú konatelia v programe Amadeus 1.2057.1 od spoločnosti NRSYS spol. s r.o.,

pričom odberateľské faktúry sú dohľadateľné v programe od vzniku spoločnosti. Z účtovných dokladov a účtovných kníh žalobcu správca dane zistil, že za dodávateľmi fakturované plnenia deklaruje úhrady v hotovosti pokladničnými dokladmi bez číselného označenia v období od decembra 2016 do októbra 2017. Správca dane konštatoval, že žalobca v prípade sporných faktúr od AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., nepredložil dostatočné dôkazy, že odpočítanie dane zo sporných faktúr sa uskutočnilo v súvislosti s uskutočnenými zdaniteľnými obchodmi daňového subjektu a nepreukázal, že došlo k dodaniu služieb tak a v takom rozsahu ako je to uvedené na sporných faktúrach. Predložené dôkazy nie sú hodnovernými dôkazmi a nepreukazujú, kto vykonal jednotlivé zdaniteľné obchody ani to, že došlo k dodaniu služieb tak a v takom rozsahu ako je to uvedené na sporných faktúrach. V súvislosti s deklarovávaným obchodom tak nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH, a tým ani právo na odpočítanie dane u daňového subjektu v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH, čím došlo neoprávnenému uplatneniu práva odpočítať daň v celkovej sume 460,- EUR.

4. Správca dane tak v nadväznosti na vyššie uvedené nepriznal žalobcovi nárok na odpočet dane z dôvodu, že nebolo preukázané uskutočnenie obchodov deklarovávaných žalobcom (t.j. dodanie tovaru a služieb od spoločností Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.). Konštatoval, že existencia faktúr, zmlúv, objednávok a cenníka nie sú dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa uskutočnilo reálne dodanie služieb práve uvedenými dodávateľmi v rozsahu uvedenom na sporných faktúrach a v tejto súvislosti nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon č. 222/2004 Z.z.“ alebo „zákon o DPH“), a tým ani právo na odpočítanie dane u žalobcu v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 100437643/2021 z 15.03.2021 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil, pridržiaval sa zistení a záverov správcu dane, s ktorými sa stotožnil a konštatoval, že zo strany žalobcu nebolo preukázané splnenie základnej podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH.

## II. Žaloba

6. Žalobca zastúpený advokátskou kanceláriou podal včas voči napadnutému rozhodnutiu, ktorú odôvodňoval tým, 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 (§ 191 ods. 1 písm. c), e) a f) SSP). Navrhol, aby správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie, vec vrátil žalovanému na nové konanie a priznal mu nárok na plnú náhradu trov konania.

7. Uviedol, že predložil všetky relevantné dôkazy na preukázanie dodania vyššie uvedených tovarov a služieb, a to predovšetkým objednávky, faktúry, fotodokumentáciu a iné, pričom bol v rámci výkonu daňovej kontroly aktívny, vyjadroval sa k úkonom, zúčastňoval sa výsluchov, o ktorých bol upovedomený a navrhoval ďalšie dôkazy. V tejto súvislosti namietal, že napriek jeho procesnej aktivite správca dane nevykonal viaceré dôkazy, ktoré navrhoval, napr. výsluchy svedkov, vykonanie miestnej obhliadky a uvedené neodôvodnil. Podľa žalobcu ho správca dane opakovane nevyzval k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a jednostranne ich spochybnil bez ich preverenia. Ďalej namietal, že správca dane ho neprimerane zaťažoval požadovaním dôkazov, ktoré boli v dispozícii dodávateľov a ktorými on nedisponoval.

8. Podľa žalobcu správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov (sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015), nevyužil vypočutie svedkov, nepreveril údaje uvedené v kontrolných výkazoch z vlastného informačného systému, nereagoval na jeho výzvy a žiadosti o vysvetlenie rozsahu požadovaných dôkazov. K tomu namietal, že správca dane sa na neho snaží preniesť dôkazné bremeno v rozsahu, ktoré by nebol schopný uniesť žiaden bežný daňový subjekt.

9. Žalobca ďalej namietal, že správca dane nevykonal výsluch H. B., ktorý viedol účtovníctvo jedného z dodávateľov v období rokov 2016-2017, ale vykonal výsluch pani I. bez upovedomenia, čím mu bolo odopreté právo zúčastniť sa jej vypočutia a klásť jej otázky ( odkazuje na rozsudok NS SR sp. zn. 6

Sžf 28/2011). Uviedol, že pri spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. boli vykonané výsluchy len formou písomného svedectva, teda tiež nemal možnosť klásť otázky týmto svedkom. Žalobca pri svojej argumentácii poukázal na viaceré rozsudky NS SR, napr. sp. zn. 3 Sžf 1/2011, sp. zn. 4 Sž 68/98, 4 Sž 74/98, 4 Sž 75/98, sp. zn. 4 Sž 65/2001 zo dňa 30.10.2001, uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53; rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005.

10. Žalobca uviedol, 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. Podľa žalobcu preukázal dodanie služieb a tovarov prostredníctvom objednávok, došlých faktúr, dodacích listov a ďalšími listinnými dokladmi a preto nie je možné od neho vyžadovať ďalšie dokumenty. Pokiaľ sa na faktúre alebo súvisiacich dokumentoch nachádza dostatočný opis predmetu plnenia, dôkazné bremeno na preukázanie opaku prechádza na správcu dane. K tomu namietal, že vo väčšine prípadov správca dane spochybnil relevantnosť predložených dokladov, ale nevyšvetlil, aké ďalšie doklady by relevantné boli.

### III.

#### Vyjadrenie žalovaného

11. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe navrhol žalobu zamietnuť ako nedôvodnú a nepriznať účastníkom náhradu trov konania. K veci uviedol, že žalobca v žalobe uvádza skutočnosti, ktoré už boli predmetom odvolania. Zistenia správcu dane a závery z týchto zistení sú vyčerpávajúco uvedené v protokole z daňovej kontroly, v rozhodnutí správcu dane aj rozhodnutí žalovaného, na ktorých obsah sa žalovaný odvolal.

12. Žalovaný poukázal na to, že dodávatelia deklarovaní na predložených sporných faktúrach nepotvrdili dodania tovarov a služieb na sporných faktúrach a taktiež odmietli vystavenie sporných faktúr pre žalobcu. Žalobca v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a odvolacieho konania nepreukázal, že tovar a služby deklarované na sporných faktúrach dodali dodávatelia uvedení na týchto sporných faktúrach. Pokiaľ nedošlo k dodaniu tovaru a služieb v zmysle § 8 ods. 1 a § 9 ods. 1 zákona o DPH, jednotlivým dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1, resp. § 19 ods. 2 zákona o DPH, a preto žalobcovi ako odberateľovi, nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Správca dane, ani žalovaný nespochybnili existenciu zdaniteľných plnení, ale vykonaným dokazovaním bolo zistené, že dodávatelia deklarovaní na sporných faktúrach nepotvrdili dodania tovarov a služieb na sporných faktúrach. Žalovaný poukázal na to, že pre odpočet dane je nevyhnutné splniť nie len formálne, ale aj vecné podmienky: i) na vstupe musia byť tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, ii) 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 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 Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., deklaroványmi na sporných faktúrach.

13. Žalovaný tiež zdôraznil, že správca dane ani žalovaný nevyčítali žalobcovi dôkaznú núdzu v súvislosti s inými subjektami. Žalovaný súhlasí s tým, že dôkazné bremeno žalobcu nesmie byť absolútne. Tak, ako v danom prípade, sekundárne dôkazné bremeno znášal správca dane. Žalovaný pripomenul, že sekundárne dôkazné bremeno spočíva vo verifikácii tvrdení a dôkazov predkladaných žalobcom. Žalobca v rámci daňovej kontroly poskytol doklady a svoje tvrdenia a správca dane ich v priebehu dokazovania verifikoval. Dokazovaním však bola vecná opodstatnenosť týchto listinných dokladov spochybnená.

14. K námietkam, že napadnuté rozhodnutie nespĺňa obligatórne požiadavky predpokladané zákonom žalovaný uviedol, že námietky sú len všeobecného charakteru a vo vzťahu ku skutkovým okolnostiam sú nepreskúmateľné. Žalobca nekonkretizuje, ktoré obligatórne požiadavky predpokladané zákonom napadnuté rozhodnutie nespĺňa. Žalovaný je názoru, že dal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na všetky právne a skutkové relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktoré žalobca v konaní nastolil. Zaoberal sa jednotlivo i žalobcom uplatnenými argumentami a presvedčivo sa s nimi vysporiadal.

IV.

Replika žalobcu

15. Na vyjadrenie žalovaného reagoval žalobca replikou, zotrval na obsahu žaloby, ale uviedol aj nové žalobné body a to, že žalovaný mu neumožnil nahliadnuť do celého spisového materiálu, časť spisu nebola v čase vydania rozhodnutia o odvolaní zažurnalizovaná, účtovníctvo žalobcu nebolo do 10.03.2021 súčasťou spisu, keďže sa nachádzalo na Kriminálnom úrade finančnej správy (ďalej len „KÚFS“), žalovaný iba automaticky prevzal závery KÚFS a tieto nepodrobil žiadnemu hodnoteniu ani overeniu, či sú skutočne založené na účtovníctve žalobcu. Ďalej namietal, že správca dane nekriticky prebral do daňového konania hodnotenie dôkazov prostredníctvom inej súčasti finančnej správy bez disponovania originálmi dôkazov, preto tento postup je podľa žalobcu v rozpore so zákonom, pretože žalobca ako daňový subjekt nebol účastníkom konania v rámci vyšetrovania KÚFS.

V.

Konanie na správnom súde

16. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „zákon č. 151/2022 Z.z.“), 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 z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2023 (ďalej aj „správny súd“) bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená do senátu 1S správneho súdu. Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. NR-11S/120/2021.

VI.

Pojednávanie

17. Správny súd ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „SSP“) na prejednanie veci nariadil pojednávanie vzhľadom na skutočnosť, že o nariadenie pojednávania požiadal žalovaný vo vyjadrení k žalobe.

18. Z pojednávania sa ospravedlnil žalovaný podaním z 17.06.2024, s tým, že vyjadril súhlas, aby bolo rozhodnuté v jeho neprítomnosti. Pojednávania sa zúčastnil právny zástupca žalobcu, ktorý namietol zákonnosť zloženia senátu v prejednávaní veci a poukázal na nález Ústavného súdu SR sp.zn. IV. ÚS 479/2013. Podstatou námietky bolo, že vec bola pridelená senátu 1S a aj v súčasnosti pôsobí pôvodný člen senátu 1S JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M., ktorý už ku dňu pojednávania nie je súčasťou senátu 1S, na konajúcom súde, a teda žalobca ho považuje za zákonného sudcu, bez ohľadu na úpravu rozvrhu práce v znení Dodatku č. 4 k Rozvrhu práce na rok 2024, účinného od 21. mája 2024 (ďalej aj len „Dodatok č. 4 k Rozvrhu pre rok 2024“). Podľa žalobcu malo pôvodné zloženie senátu 1S dopojednávať veci, ktoré mu boli pridelené v pôvodnom zložení.

19. Právny zástupca žalobcu sa v ostatnom pridržiaval žalobnej argumentácie, pričom osobitne zdôraznil žalobnú námietku súvisiacu s otázkou, či sa výpoveď svedka môže použiť ako listinný dôkaz, keď

bol výsluch vykonaný v riadnom trestnom, či správnom konaní. Poukázal na to, že účelom možnosti zúčastnenia sa výsluchu svedka je v prvom rade kontrola a v tejto súvislosti žalobca namietal, že nemá za preukázané, že podpis konateľa spoločnosti na úradnom zázname o výsluchu svedka je pravý, resp. nemá za preukázané, či v rámci výsluchu neboli uvedené iné informácie, alebo či boli skutočne uvedené informácie tak, ako sú zaznamenané v zmysle úradného záznamu. Tým, že výpoveď svedka je použitá ako listinný dôkaz, je podľa žalobcu zmarená možnosť uvedenej kontroly.

20. Správny súd sa zaoberal námietkou zákonnosti rozhodujúceho senátu 1S v prejednávanej veci. Pri posudzovaní uvedenej námietky bolo potrebné prihliadnuť na chronológiu pridelenia prejednávanej veci. Účinnosťou zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov začal od 01.06.2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých bola daná právomoc správnych súdov (§ 3 ods. 1, 3 cit. zákona). V nadväznosti na uvedené bola dňa 06.06.2023 prejednávaná vec v súlade s vtedy platným a účinným Rozvrhom práce v znení Dodatku č. 1 k Rozvrhu práce na rok 2023 (verzia účinná od 01. júna 2023) pridelená na prejednanie a rozhodnutie do senátu 1S, v zložení Mgr. Monika Hrašnová, JUDr. Barbora Vrbová a JUDr. Michal Davala, Ph.D. LL.M. Dňa 10.07.2023 bol spis pridelený Mgr. Monike Hrašnovej ako sudkyňi spravodajkyňi. Vzhľadom na objektívnu skutočnosť, ktorou bolo vymenovanie nových sudcov pre Správny súd v Bratislave došlo v súlade s Rozvrhom práce v znení Dodatkov č. 1, č. 2, č. 3 a č. 4 k Rozvrhu práce na rok 2023 (verzia účinná od 31. októbra 2023) jednak k zaradeniu nového, štvrtého člena senátu do senátu 1S, ktorým bola Mgr. Simona Kočišová, PhD. a súčasne k prerozdeleniu spisov dovtedy pridelených senátu 1S podľa pravidiel vyplývajúcich priamo z Rozvrhu práce v znení Dodatkov č. 1, č. 2, č. 3 a č. 4 k Rozvrhu práce na rok 2023 (verzia účinná od 31. októbra 2023) – najmä čl. III ods. 3 a 7 a čl. V.

21. Podľa čl. III ods. 3 a 7 cit. verzie Rozvrhu práce 3, zákonnými sudcami a senátmi v konkrétnych veciach sú sudcovia, ktorým tieto veci napadli v zmysle zásad platného rozvrhu práce, jeho dodatkov, prípadne osobitných opatrení v zmysle príslušných ustanovení Správneho súdneho poriadku a vyhlášky č. 543/2005 Z.z. V senáte veci prideľuje predseda senátu zodpovedný za chod senátu. Ak je do neúplne obsadeného senátu zaradený nový člen, stáva sa zákonným sudcom aj vo všetkých veciach, ktoré boli pridelené tomuto senátu v čase jeho neúplného obsadenia. Sudcom spravodajcom je sudca, ktorému bola vec pridelená predsedom senátu zodpovedným za chod senátu. Predseda senátu zodpovedný za chod senátu vec prideľí bezodkladne po nápade veci do senátu, rešpektujúc pravidlo rovnomerného zaťaženia členov senátu. S poukazom na cit. ustanovenia čl. III ods. 3 a 7 a čl. V Rozvrhu práce v znení Dodatkov č. 1, č. 2, č. 3 a č. 4 k Rozvrhu práce na rok 2023 (verzia účinná od 31. októbra 2023) sa stala sudkyňou spravodajkyňou v prejednávanej veci Mgr. Simona Kočišová, PhD., pričom senát 1S rozhodoval vo veciach, v ktorých bola spravodajkyňou podľa čl. V cit. rozvrhu v zložení Mgr. Monika Hrašnová, Mgr. Simona Kočišová, PhD. a JUDr. Michal Davala, Ph.D. LL.M.

22. V zmysle Dodatku č. 4 k Rozvrhu pre rok 2024 došlo k zmene v personálnom obsadení senátov z dôvodu vymenovania nových sudcov pre Správny súd v Bratislave (ako v zásade vyplýva z čl. IV Rozvrhu práce pre rok 2024 v znení Dodatkov č. 1, č. 2, č. 3 a č. 4 k Rozvrhu práce na rok 2024, verzia účinná od 21. mája 2024) a z dôvodu vytvorenia nových senátov 7S a 8S (ako vyplýva z čl. V cit. verzie rozvrhu). S ohľadom na skutočnosť, že Dodatkom č. 4 k Rozvrhu pre rok 2024 JUDr. Michal Davala, Ph.D. LL.M. sa stal predsedom senátu 7S, v senáte 1S ostali zaradené, a teda senát 1S rozhoduje v zložení: Mgr. Monika Hrašnová, JUDr. Barbora Vrbová a Mgr. Simona Kočišová, PhD. (spravodajkyňa prejednávanej veci).

23. Podľa § 3 a § 4 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „zákon č. 757/2004 Z.z.“), 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. Zmenu v osobe zákonného sudcu možno vykonať len v súlade so zákonom a s rozvrhom práce.

24. Podľa § 50 písm. e) a f) zákona č. 757/2004 Z.z., rozvrh práce obsahuje spôsob a podmienky vykonania zmien v rozvrhu práce v prípade dlhodobej neprítomnosti sudcu a ak sa zmení personálne obsadenie súdu, spôsob a podmienky vykonania zmien v rozvrhu práce z dôvodu výrazných rozdielov v pracovnom zaťažení sudcov a poverených zamestnancov súdu, ktoré vznikli z objektívnych dôvodov v priebehu kalendárneho roka.

25. Z cit. ustanovení zákona č. 757/2004 Z.z. vyplýva, že v prípade senátnej agendy sú zákonným sudcom všetci členovia senátu, pričom z § 3 ods. 4 cit. zákona výslovne vyplýva, že zákon predpokladá, že môže dôjsť aj k zmene konkrétneho určeného sudcu. Pokiaľ ide o predpoklad, že táto zmena musí byť v súlade so zákonom a s rozvrhom práce, uvedené indikuje, že nemôže ísť o zmenu svojvoľnú, resp. objektívne neodôvodnenú resp. zmenu, ktorá by sa priečila ustanoveniam zákona č. 757/2004 Z.z. (napr. § 3 ods. 11, podľa ktorého sú sudy povinné používať pri výkone súdnictva, najmä pri pridelení a prerozdelení vecí, vedení súdnych registrov a vyhotovovaní rozhodnutí a iných písomností programové a technické prostriedky schválené ministerstvom). Inak povedané, zavedením pravidiel pre určenie zákonného sudcu, sa zákonodarca snaží zabezpečiť účel základného práva na zákonného sudcu, ktorým je zabrániť tomu, aby súd, ktorý má konkrétnu vec prerokovať a rozhodnúť o nej, bol obsadený spôsobom, ktorý by sa dal označiť za svojvoľný alebo prinajmenšom za účelový. Uvedený účel základného práva na zákonného sudcu napokon vyplýva aj zo samotného nálezu Ústavného súdu SR vo veci sp.zn. IV. ÚS 479/2013, na ktorý poukazoval aj právny zástupca žalobcu. Záruka súvisiaca so spôsobom určenia zákonného sudcu sa okrem vyššie cit. ustanovení prejavuje aj reguláciou prijatou v § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z., podľa ktorého sa veci určené podľa predmetu konania v súlade s rozvrhom práce pridávajú jednotlivým senátom alebo samosudcom náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom tak, aby bola vylúčená možnosť ovplyvňovania pridelenia vecí, ak tento zákon neurčuje inak.

26. Je pravdou, že obsadenie senátu 1S, ktorému napadla prejednávaná vec bolo čiastočne menené, avšak z objektívnych príčin, ktorými boli najmä zmeny v personálnom obsadení súdu, resp. vytvorenie nových senátov a s tým spojené prerozdelenie vecí v záujme zachovania zásady rovnomernej zaťaženia jednotlivých sudcov. Tieto zmeny, hoci pre žalobcu možno menej explicitne, ale vyplývajú zo znenia rozvrhu práce a jeho jednotlivých dodatkov, z ktorých je identifikovateľné, že došlo k prideleniu nových sudcov na Správny súd v Bratislave, ďalej je zrejmé, že títo boli zaradení do jednotlivých senátov a taktiež spôsob prerozdelenia vecí, či už z hľadiska pomerového čísla, resp. všeobecných pravidiel pridelenia vecí (čl. III) je vyjadrený dostatočne zreteľne.

27. Zmena v osobe zákonného sudcu po pridelení veci nie je vylúčená, no musí sa udiť jedine v súlade so zákonom ustanovenými podmienkami a pri dodržaní zákonom ustanoveného postupu. 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 (napr. dosiahnutie rovnomernej zaťaženia sudcov po nástupe nových sudcov na daný súd) a musí byť vykonaná zákonným spôsobom (náhodný výber minimálne z dvoch sudcov). Uvedené vyplýva aj zo samotného nálezu Ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 452/2021, na ktorý právny zástupca žalobcu poukazoval.

28. Správny súd v súvislosti so zmenou v obsadení členov senátu poukazuje aj na zjednocujúce stanovisko Ústavného súdu SR sp.zn. PLz. ÚS 2/2015, ktoré pripúšťa, že za splnenia zákonných predpokladov môže dochádzať k rozsiahlejším zmenám v obsadení senátu na podklade rozvrhu práce, kedy konštatuje, že: „Z hľadiska podstaty a obsahu základného práva na zákonného sudcu garantovaného čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je akceptovateľné a udržateľné také prerozdelenie už pridelených vecí, t.j. vecí už skôr pridelených tak sudcovi spravodajcovi a súčasne aj ostatným členom senátu všeobecného súdu ako zákonným sudcom, podľa ktorého bude vec pridelená novému senátu toho istého všeobecného súdu, ktorého členom je sudca, ktorému vec bola pôvodne pridelená ako sudcovi spravodajcovi, avšak ostatní členovia nového senátu sa zmenili v súlade s rozvrhom práce príslušného všeobecného súdu.“

29. Správny súd pripomína aj špecifiká, spojené so skutočnosťou, že v prípade Správneho súdu v Bratislave ide o „novovzniknutý“ súd, ktorý nebol od začiatku plne obsadený z hľadiska počtu sudcov. Je teda logické, že v rámci ďalšieho obsadzovania miest sudcov nevyhnutne dochádza k personálnym zmenám v obsadení senátov, ktoré objektívne vyžadujú prerozdelenie spisov v zmysle zásady rovnomerného zaťaženia. Tento postup nevykazuje známky akejkoľvek svojvoľnosti, či

účelovosti vo vzťahu k prideleniu vecí príslušnému sudcovi, pričom prerozdelenie vecí transparentne vyplýva z rozvrhu práce a je odôvodnené objektívnymi okolnosťami. Prihliadnuc na argumentáciu žalobcu spočívajúcu v tom, že pôvodné zloženie senátu 1S malo dopojednávať veci, ktoré mu boli pridelené v pôvodnom zložení, správny súd uvádza, že takýto postup by bol v značnom rozpore so zásadou rovnomerného prerozdelenia vecí, pretože „novo-príchodzím“ sudcom by tým pádom musel byť prideloovaný len nový nápad.

30. S ohľadom na vyššie uvedené senát 1S nezhliadol dôvodnosť námietky právneho zástupcu žalobcu smerujúcej voči zákonnosti zloženia senátu a tak preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní, a to v rozsahu žalobných námietok, avšak žiadne pochybenia v postupe a rozhodnutí orgánu verejnej správy v tomto smere nezistil. Žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné, t. j. nespôsobilé privodiť zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia a žalobu preto na pojednávaní uskutočnenom dňa 25.06.2024 ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP.

## VII.

### Relevantná právna úprava

31. 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.

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

33. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70, c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu, d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

## VIII.

### Právne posúdenie

34. Správny súd úvodom poukazuje na predchádzajúce rozhodnutia správneho súdu (resp. toho času príslušného Krajského súdu v Nitre) vo veciach sp.zn. 11S/75/2021, sp.zn. 11S/130/2021 a sp.zn. 11S/135/2021 vzhľadom na skutočnosť, že tieto sa týkajú totožných účastníkov konania a v zásade totožného predmetu konania (nepriзнание odpočtu dane), pričom žalobné námietky boli vo svojej podstate identické. Vzhľadom na skutočnosť, že ide o skutkovo a právne takmer totožné veci (rozdiel spočíva len v odlišnom zdaňovacom období, príp. odlišnom druh obchodovaného tovaru/služby bez toho, aby uvedená skutočnosť mala za následok neaplikovateľnosť uvedenej judikatúry na prejednávajú vec), správny súd bude primerane vychádzať aj zo záverov uvedených rozhodnutí.

35. Predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní bolo v medziach žalobných bodov preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, v zmysle ktorého správca dane vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane v sume 890,- eur za zdaňovacie obdobie február 2017 z dôvodu, že nepreukázal vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH a tým ani právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2017 pri ním tvrdených dodávkach tovaru a služieb od jeho priamych dodávateľov - Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.

36. Správny súd v prvom rade poukazuje na skutočnosť, že právo na odpočítanie dane si môže uplatniť v zásade len platiteľ dane, pričom samotný vznik tohto práva je determinovaný dňom, kedy pri tomto

tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Z uvedeného je zrejmé, že základným predpokladom pre to, aby mal platiteľ dane vôbec možnosť uplatniť si svoje právo na odpočet dane je, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť (§ 19 - § 21 zákona o DPH). Pokiaľ teda nedôjde k vzniku daňovej povinnosti dodávateľa, nevzniká ani právo na odpočítanie dane (a contrario § 49 ods. 1 zákona o DPH). Vzhľadom na vyššie uvedené je tak potrebné poukázať na to, že daňové orgány v prvom rade spochybňovali samotný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 zákona o DPH u dodávateľov, deklarovaných žalobcom.

37. Zákon o DPH v ustanovení § 19 upravuje vznik daňovej povinnosti a deň dodania osobitne pri dodaní tovaru pri dodaní služby. Daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH vzniká z dôvodu dodania tovaru, dodania služby alebo z dôvodu prijatia platby pred dodaním tovaru alebo služby, ak ide o dodanie s miestom dodania v tuzemsku. Daňová povinnosť znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň z pridanej hodnoty od osôb, ktorým to zákon o DPH vymedzuje. Určenie dňa, ktorým sa považuje tovar alebo služba za dodanú, je dôležité nielen pre určenie dňa vzniku daňovej povinnosti, ale od tohto dňa sa odvíja aj plnenie iných povinností vyplývajúcich zo zákona o DPH (napr. lehota na vyhotovenie faktúry, uvedenie uskutočneného zdaniteľného obchodu do daňového priznania, súhrnného výkazu, kontrolného výkazu, atď.). Daňové orgány konštatovali, že skutočné dodanie tovaru a služieb v súlade s § 8 ods. 1 a § 9 ods. 1 zákona o DPH sa v deklarovaných obchodných vzťahoch nepotvrdilo, z čoho vyplynulo, že ak nedošlo k dodaniu tovaru a služieb v zmysle ustanovenia § 8 ods. 1 a § 9 ods. 1 zákona o DPH, tak jednotlivým dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1, resp. § 19 ods. 2 cit. zákona, a preto žalobcovi ako odberateľovi, nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. S ohľadom na zistenia správcu dane, s ktorými sa stotožnil aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí možno konštatovať, že daňové orgány záver o tom, že nevznikla pri deklarovaných obchodoch daňová povinnosť odvodzovali od toho, že deklarovaní priami dodávateľa žalobcu (Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.) nepotvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov resp. popreli uskutočnenie obchodov tak, ako to malo vyplývať z dokladov predložených žalobcom. V predmetnej veci nebola sporná existencia zdaniteľného plnenia, na čo v napadnutom rozhodnutí poukázal aj žalovaný, ale vo výsledku sporným bola skutočnosť, či boli tovar a služby žalobcovi dodané zo strany žalobcom deklarovaných dodávateľov, pričom zo spisu a rovnako ani zo žalobnej argumentácie nevyplývalo, že by sa malo jednať o dodanie tovaru, či služieb, ktoré by deklarovaní dodávateľa zabezpečovali subdodávateľsky, naopak žalobca konzistentne tvrdil, že zdaniteľné plnenie bolo dodané priamo ním deklarovanými dodávateľmi.

38. Vzhľadom na vyššie uvedené pochybnosti ohľadom deklarovaných priamych dodávateľov žalobcu a s tým spojeného preukázania reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia bolo pri riešení otázky samotného vzniku daňovej povinnosti u deklarovaných dodávateľov potrebné, zamerať sa práve na preukázanie toho, či zdaniteľné plnenie, ktorého existenciu daňové orgány nerozporovali, bolo skutočne dodané práve uvedenými deklarovanými dodávateľmi, keďže uvedené bezprostredne súvisí aj s prípadným splnením resp. nespĺnením hmotnoprávných podmienok, determinujúcich vznik nároku na odpočítanie dane.

39. Nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia (žalobcovi - osobe registrovanej pre DPH) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (žalobcom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje (žalobcovi), právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté i do zákona o DPH.

40. Kým medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru alebo služby ako zdaniteľnej osoby, tak identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Kemwater ProChemie, bod 25; vo veci Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26, 27). Kým nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je (rozhodnutia

Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29). Vnútroštátny zákonodarca prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1 Sžf 10/2015 z 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 z 27. septembra 2018, sp. zn. 5 Sžfk 15/2018 z 30. apríla 2019). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke, predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktorého priebeh v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, č. R 26/2021, bod 40; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 z 11. júna 2019, č. R 6/2020, body 49 a 50).

41. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť 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. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. V tejto súvislosti dáva správny súd do pozornosti právne závery vyplývajúce z uznesenia Ústavného súdu SR zo dňa 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53: „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 vyhľadavej a zásady prejednávacej“. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 z 3. septembra 2019, bod 54). Nepostačuje však predložiť faktúru, či dodacie listy alebo podobné formálne doklady, a ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 z 15. novembra 2017, č. 71/2017 ZNaU). K otázke rozloženia dôkazného bremena ďalej možno poukázať na stabilnú rozhodovaciu prax kasačného súdu (napr. rozsudky vo veciach sp.zn. 1Sžf/10/2015 z 03.02.2016, sp.zn. 6Sžfk/7/2016 z 27.09.2018, sp.zn. 5Sžfk/15/2018 z 30.04.2019, sp.zn. 5Sfk/8/2022 z 27.09.2023 a i.).

42. Vychádzajúc z vyššie uvedených teoretických východísk, potvrdených judikatúrou kasačného súdu a zistení daňových orgánov, správny súd sumarizuje, že v súvislosti so záverom o tom, že nevznikla daňová povinnosť u dodávateľa sa v prejednávanej veci javila ako nesplnená prvá hmotnoprávna podmienka, kedy bol spochybnený deklarovaný dodávateľ a status skutočného dodávateľa nebol preukázaný, pričom mohlo ísť aj o osobu, ktorá nie je registrovanou pre DPH (plnenia mohla dodať aj osoba uplatňujúca si výnimku v zmysle čl. 287 Smernica 2006/112/ES), keďže nešlo o plnenia takého charakteru, že by bolo možné prezumovať, že tieto plnenia museli byť dodané osobou registrovanou pre DPH (napr. služby nad limit pre registráciu pre DPH).

43. Správny súd s poukazom na zistenia správcu dane uvádza, že žalobca nevedel preukázať realizáciu fakturovaných plnení, ani predložiť doklady, ktoré by vyvrátili pochybnosti správcu dane o to, že sa zdaniteľné plnenia reálne uskutočnili tak, ako deklaroval žalobca. Priami deklarovaní dodávateľa žalobcu popreli uskutočnenie zdaniteľných obchodov, tak ako deklaroval žalobca resp. výslovne popreli

vystavenie sporných faktúr pre žalobcu. K týmto plneniam nebolo možné predložiť doklady, ktoré by naznačovali ich reálne uskutočnenie deklarovanými dodávateľmi, keďže tieto v jednom prípade neboli vrátené spoločnosti (Adept School, s.r.o.), resp. v druhom prípade boli zničené vytopením (AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.). Faktúry vystavené pre žalobcu sa nenachádzali medzi vystavenými faktúrami deklarovaných dodávateľov, resp. ich existenciu nebolo možné overiť z dôvodu nemožnosti predloženia účtovníctva. Žalobca v súvislosti s odpočítaním dane z dodaní tovarov a služieb od spoločnosti Adept School s.r.o. nepredložil ani samotnú faktúru, na podklade ktorej si odpočet dane uplatňoval a v súvislosti s odpočítaním dane z dodaní tovarov a služieb od spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. k faktúram predložil objednávku bez čísla z 13.01.2017 na upratovacie a čistiace práce na mesiac november 2016 s prílohou, knihu dochádzky od januára do decembra 2017 a objednávku bez čísla z 31.01.2017 na administratívne práce. Uvedené listinné dôkazy správca dane nepovažoval za hodnoverné, pretože v kontexte ostatných zistení nepreukazujú, kto vykonal jednotlivé zdaniteľné obchody ani to, že došlo k dodaniu služieb tak a v takom rozsahu ako je to uvedené na sporných faktúrach.

44. Správny súd konštatuje, že z dokazovania správca dane vyplynulo, že realizáciu predmetných a posudzovaných obchodov iným platiteľom dane potvrdzujú v zásade jedine predložené faktúry a tvrdenia žalobcu. Vzhľadom na uvedené preto z pohľadu správneho súdu daňové orgány po vykonanom dokazovaní dôvodne spochybnili, že zdaniteľné plnenia dodali žalobcovi ním deklarovaní dodávatelia, u ktorých by v súvislosti s týmto dodaním vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH. Daňové orgány preniesli dôkazné bremeno ohľadom splnenia jednej z hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane opätovne na žalobcu. Žalobcovi boli pochybnosti správca dane v priebehu konania zrejme, kedy bol preukázateľne opakovane vyzývaný na predloženie dokladov na preukázanie svojich tvrdení deklarovaných na faktúrach a na vysvetlenia. Správca dane písomne ešte pred vydaním protokolu podrobne oboznámil žalobcu s kontrolnými zisteniami spolu s špecifikovanými pochybnosťami a výzvou na predloženie dôkazov (výzva č. 101108750/2020 z 01.07.2020). Aj napriek svojmu vyjadreniu, žalobca nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 zákona o DPH. 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 (Adept School s. r. o., AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o.), ako aj pochybnosti vyplývajúce z vyjadrení A. C. a D. E. zo spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o. a D. D. I. zo spoločnosti Adept School s. r. o. v porovnaní s obsahom faktúr predložených žalobcom, informácie získané prostredníctvom Kriminálneho úradu finančnej správy, či informácie získané z daňovej kontroly robené v spoločnosti Adept School s. r. o. Ďalej spolu s protokolom zaslal správca dane žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole, ku ktorému sa žalobca vyjadril až po lehote a ani relevantné dôkazy nedoložil. Súd má za to, že správca dane v oznámení o kontrolných zisteniach ako aj v protokole jasne uviedol, že nie len, že má pochybnosti, ale aj v čom spočívajú a, že nemá preukázanú realitu uskutočnených zdaniteľných obchodov, čím preniesol dôkazné bremeno na žalobcu. Žalobca ani dodatočne ďalšími dôkazmi neodstránil pochybnosti správca dane. Správny súd, vychádzajúc z vyššie uvedeného a zo zistení správca dane konštatuje, že žalobca nepreukázal, že mu bola služba dodaná inou zdaniteľnou osobou, pričom žalobca ani iného (možného) dodávateľa v pozícii zdaniteľnej osoby netvrdil ani nepreukazoval, a teda v danom prípade nebolo potrebné zaoberať sa otázkou, či deklarované plnenia nemohli byť zabezpečené subdodávateľsky. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom na žalobcovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi - faktúrou) preukázal dôvodnosť ním uplatneného nároku na odpočítanie dane v príslušnom zdaňovacom období, t. j. že deklarované zdaniteľné plnenie, ktorého existencia nebola spochybnená, dodal žalobcovi iný platiteľ dane. Dôkazné bremeno, ktorým bol žalobca v predmetnom daňovom konaní zaťažený, preto správny súd považuje za primerané, pretože pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na dopočet dane, možno od neho spravodlivo požadovať, aby vedel vysvetliť, preukázať (či už predložením alebo označením dôkazov) podstatu ním realizovaného obchodného vzťahu. S ohľadom na vyššie uvedené správny súd považuje za nedôvodnú námietku 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.

45. Námietku žalobcu, že správca dane pri výkone kontroly nedostatočne zistil skutočný stav, správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Správca dane viedol dokazovanie v zmysle zásady objektívnej pravdy,

snažil sa presne a úplne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral podklady a dôkazy nevyhnutné pre rozhodnutie, použil aj vyjadrenia konateľov iných daňových subjektov. Správny súd má za to, že 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 (Adept School s. r. o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.) v kontrolovanom zdaňovacom období.

46. Námietka žalobcu o nedostatočnom zistení skutkového stavu pre nevykonanie výsluchu ním navrhovaných svedkov je nedôvodnou, rovnako ako aj námietka ohľadom nevy počutia svedkyne D. D. I. v jeho prítomnosti. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že menovaná 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 menovaná konateľkou. Správca dane použil len dokumenty ako dôkaz a so zistenými skutočnosťami oboznámil aj žalobcu. Obdobne správca dane postupoval aj pri spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. Uvedený postup je v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku. Pokiaľ právny zástupca žalobcu na pojednávaní zdôraznil námietku, podstatou ktorej bola otázka, či je možné využiť výsluch svedka z iného konania (správneho či trestného) ako listinný dôkaz, resp. či sa takýmto postupom nemarí účel prítomnosti dotknutého subjektu pri výsluchu, ktorým je kontrola realizovaného procesného úkonu, tak správny súd túto námietku vyhodnotil ako neopodstatnenú. Postup daňových orgánov, v rámci ktorého využívajú svedecké výpovede určitých subjektov z iných konaní, v dôsledku čoho výpoveď použijú v rámci dokazovania ako listinný dôkaz, je v súlade s daňovým poriadkom, pričom takýto postup daňových orgánov je potvrdený aj rozhodovacou činnosťou súdov (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/70/2015, rozsudky kasačného súdu sp.zn. 8Sžfk/76/2020, sp.zn. 1Sfk/63/2022, či rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/39/2019-80). Pre účely daňového konania možno z pohľadu správneho súdu použiť aj svedecké výpovede získané orgánmi činnými v trestnom konaní ako listinný dôkaz, pretože v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku možno ako dôkaz 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, o ohliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Zákon vymenúva dôkazy len demonštratívne. Použitie svedecké výpovede získané od orgánov činných v trestnom konaní, resp. v inom správnom konaní nemožno považovať za dôkaz použitý v rozpore s daňovým poriadkom. K uvedenému je však z pohľadu správneho súdu potrebné dodať, že tieto musia byť súčasťou administratívneho spisu, a teda daňový subjekt musí mať možnosť oboznámiť sa s ich obsahom a k tomuto obsahu sa aj vyjadriť. Správny súd má z administratívneho spisu za preukázané, že tento obsahoval uvedené listinné dôkazy a daňovému subjektu nič nebránilo oboznámiť sa s ich obsahom a k tomuto sa aj vyjadriť. Pokiaľ právny zástupca žalobcu na pojednávaní tvrdil, že môže byť znemožnený účel kontroly, o aký ide v prípade možnosti daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, tak správny súd uvádza, že pokiaľ by žalobca aj mal prípadnú pochybnosť o hodnovernosti obsahu týchto dôkazov, tak v priebehu daňového konania mal možnosť oboznámiť sa s ich obsahom a vyjadriť sa k nemu, teda mohol namietat pochybnosti ohľadom ich hodnovernosti, čo by naplnilo žalobcom tvrdený „kontrolný účel“. Vzhľadom na to, že žalobca takéto pochybnosti v priebehu daňového konania ani nenaznačil, uvedená žalobná námietka prednesená na pojednávaní sa okrem jej nedôvodnosti javí aj ako účelová.

47. Námietku žalobcu o nevy počutí H. B. ako svedka ohľadom jeho vedenia účtovníctva v spoločnosti Adept School s.r.o. vyhodnotil správny súd tiež ako nedôvodnú. Správca dane pri preverovaní vychádzal z výpovedí konateľov deklarovaných dodávateľov, pričom H. B. nebol v rozhodnom čase osobou splnomocnenou zastupovať niektorého z deklarovaných dodávateľov. Pokiaľ H. B. mal vystupovať ako konateľ spoločnosti ENVIRO s.r.o., s ktorou mal žalobca spolupracovať v iných zdaňovacích obdobiach, správny súd poukazuje na to, že v prípade preverovaného zdaňovacieho obdobia február 2017 neboli preverované žalobcove obchody so spoločnosťou ENVIRO s.r.o. Z administratívneho spisu vplynulo, že p. B. využil právo nepodať vysvetlenie už pred KÚFS z dôvodu, že by si mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania, ako aj tá skutočnosť, že p. B. sa už v rámci daňovej kontroly spoločnosti ENVIRO, s. r. o. nedostavil ako jej konateľ k správcovi dane. Okrem uvedeného správca dane vzal do úvahy čestné vyhlásenie p. B. o vytopení účtovníctva v prípade dodávateľa AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a taktiež daňové orgány vo svojich rozhodnutiach poukázali aj na okolnosti vedenia účtovníctva touto osobou v spoločnosti Adept School s.r.o. – s p. B. spoločnosť nemala žiadnu zmluvu, spolupracovali na základe odporúčania jeho priateľky, ktorá bola žiačkou Adept School s.r.o. Nevykonanie výsluchu

p. B. z pohľadu správneho súdu nemalo vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane v spojení s napadnutým rozhodnutím žalovaného.

48. Námietku o nesprávnom vyhodnotení dôkazov považuje súd za nedôvodnú z nasledovných dôvodov: daňový poriadok určuje procesný postup daňového orgánu, ktorý je povinný vykonať z vlastnej iniciatívy také dokazovanie, ktoré môže prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci, a to aj bez návrhu účastníkov konania. Je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy a v akom rozsahu vykoná, a ktoré skutočnosti stačí osvedčiť inými podkladmi. Hodnotenie vykonaných dôkazov je vecou správnej úvahy správcu dane, ktorý posudzuje, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či treba obstarat' ešte iné podklady pre rozhodnutie. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. V rámci dokazovania posudzuje správcu dane závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a tiež vyhodnocuje ich vierohodnosť. Žalobca na svoju obranu uviedol všetky dôkazy, ktoré predložil správcovi dane, ale z administratívneho spisu súdu vyplynulo, že medzi nimi nie sú žiadne relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili tvrdenia konateľov dodávateľov, že tovar ani služby žalobcovi neposkytli a ani dôkazy, ktorými by napríklad zdôvodnil, prečo mal v jeho predložených faktúrach uvádzané iné čísla účtov a bánk ohľadom úhrad.

49. Správny súd dal za pravdu daňovým orgánom pri ich zdôvodnení, prečo nevykonali žalobcom navrhovaný dôkaz v podobe miestneho zisťovania a uvádza, že daňovými orgánmi bolo spochybnené dodanie tovaru a služieb od deklarovaných dodávateľov, nie existencia plnenia, preto miestne zisťovanie u žalobcu v tomto smere nie je spôsobilé zmeniť doterajšie výsledky dokazovania a prípadne by zdokladovalo len existujúci tovar resp. službu, ale nie to, že tieto boli dodané konkrétnymi dodávateľmi.

50. Námietka žalobcu, že sa správcu dane nezaoberal ním predloženými dôkazmi, je nedôvodná. Z obsahu administratívneho spisu ako aj prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že správcu dane sa podrobne zaoberal dôkazmi, ktoré mu boli v rámci daňového a vyrubovacieho konania predložené, vyhodnocoval ich jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach, porovnával jednotlivé získané dôkazy. To, že dôkazy správcu dane nevyhodnotil podľa predstáv žalobcu, nemôže byť hodnotené ako vada konania správcu dane.

51. S ohľadom na vyššie uvedené správny súd konštatuje, že žalobné námietky neboli spôsobilé spochybniť zákonnosť a vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Rozhodnutia daňových orgánov vychádzajú z riadne zisteného skutkového stavu, sú jasné, zrozumiteľné a obsahujú všetky zákonné náležitosti. Daňové orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí jasne a výstižne vysvetlili, ktoré skutočnosti nepovažovali za preukazné, z ktorých dôkazov vychádzali a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadili a ako právnu vec posúdili. Správny súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že v danom prípade žalobca neunesol dôkazné bremeno, keďže nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, osobitne vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnej podmienky spočívajúcej v tom, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané iným platiteľom dane – osobou registrovanou pre DPH, pričom v dôsledku uvedeného možno taktiež konštatovať, že u osôb, ktoré boli žalobcom označené ako dodávateľa, nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH, čím nebola splnená ani základná podmienka pre vznik práva na odpočet dane. Správny súd uzatvára, že napadnuté rozhodnutia sú vydané v súlade so zákonom o DPH v spojení s daňovým poriadkom a z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že dokazovanie bolo vykonané náležite a v hodnotení dôkazov správcu dane ako aj žalovaného, správny súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti a ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

52. Pre úplnosť správny súd uvádza, že žalobca po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby doplnil vo svojej replike nové žalobné body (bod 15 odôvodnenia tohto rozsudku), na ktoré správny súd v zmysle § 62 ods. 1 SSP v spojení s § 134 ods. 1 SSP neprihliadal.

53. O nároku na náhradu trov konania rozhodol súd podľa § 168 v spojení s § 175 ods. 1 SSP, avšak vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, ide o orgán štátnej správy, a preto mu súd náhradu trov konania nepriznal.

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

**Poučenie:**

Číslo: 100830106/2018

2

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.