

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-11S/125/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200519
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 06. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Monika Hrašnová
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:4021200519.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

NR-11S/125/2021

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Moniky Hrašnovej a z členov senátu JUDr. Barbory Vrbovej a Mgr. Simony Kočišovej, PhD., v právnej veci žalobcu: marand plus, s.r.o., so sídlom Levická 7, Nitra, IČO: 47 617 292, právne zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. CIMRÁK s.r.o., so sídlom Štefánikova 7, Nitra, IČO: 36 868 876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100439018/2021 zo dňa 15.03.2021, takto

rozhodol:

NR-11S/125/2021

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 .

o d ô v o d n e n i e :

NR-11S/125/2021

I. Priebeh administratívneho konania a dôvody preskúmaného rozhodnutia

1. Napadnutým rozhodnutím č. 100439018/2021 zo dňa 15.03.2021 žalovaný v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 101578892/2020 zo dňa 14.10.2020, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane v sume 7 950,- Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2017. Podkladom na prijatie záverov o výške dodatočne určeného rozdielu dane oproti dani vyrubenej žalobcom podaným daňovým priznaním boli výsledky daňovej kontroly, vykonanej u žalobcu na žiadosť Kriminálneho úradu finančnej správy (ďalej len „KÚFS“) zo dňa 08.08.2019 z č. I. 2 a nasl. administratívneho spisu 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 a následného vyrubovacieho konania. Závery daňovej kontroly správca dane zaznamenal v protokole o výsledku daňovej kontroly č. 101345628/2020 zo dňa 21.08.2020, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole doručený žalobcovi dňa 25.08.2020, kedy sa v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku ukončila daňová kontrola. Žalobca sa k zisteniam uvedeným v protokole na výzvu správcu dane vyjadril po uplynutí určenej lehoty.

2. Dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane v kontrolovanom zdaňovacom období z dodávateľských faktúr špecifikovaných v administratívnych rozhodnutiach oboch stupňov, ktoré boli vystavené za dodávky tovarov a služieb od dodávateľov Salanci – LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (od 24. januára 2020 vedená pod obchodným menom Componet APE, s.r.o., v likvidácii). V prípade dodávateľa Salanci – LMS

s.r.o. išlo o 2 faktúry za služby preprava a vykládka, ďalej deklarovaný dodávateľ Adept School, s.r.o. mal vystaviť za dodané zdaniteľné plnenia pre žalobcu 8 faktúr s predmetom fakturácie popísaným napríklad ako „správa server prevádzka + sídlo; administrácia web. stránok, správa soc. sietí, správa server pohoda SQL, správa kamerového systému, správa a údržba PC a tlačiarňí, projektová príprava a sprostredkovanie na projekte – rekonštrukcia kaštieľ Cabaj-Čápor; kopírovanie, balenie, kontrola,....., zosumarizovanie nesúladu so skut. stavom; administratívne práce,....“ a v neposlednom rade predmetom preverenia boli 3 faktúry vystavené dodávateľom AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. za dodanie administratívnych prác, upratovanie skladov a plochy; upratovanie kancelárie, predajne a za prepravu a vykládku. Na základe výsledkov daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania bolo daňovými orgánmi oboch stupňov vo vzťahu k preverovaným faktúram vystaveným uvedenými dodávateľmi konštatované nesplnenie zákonných podmienok na uplatnený odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a to z dôvodu spochybnenia dodania predmetných tovarov a služieb dodávateľmi uvedenými na žalobcom predložených faktúrach, ktorým tak za dodanie predmetných zdaniteľných plnení žalobcovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH.

II. Rozsah a dôvody žaloby

3. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, s poukazom na ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c), e) a f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) namietajúc, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie vecí, ako aj, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, a v neposlednom rade namietal, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Zároveň navrhol, aby mu bola priznaná náhrada trov konania.

4. Na podporu oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenia dal žalobca do pozornosti, že predložil všetky relevantné dôkazy na preukázanie dodania predmetných preverovaných 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, pričom uvedený postup neodôvodnil. Postupu správcu dane taktiež vytykal, že žalobcu opakovane nevyzval k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a tieto jednostranne spochybnil bez ich preverenia. V nadväznosti na uvedené žalobca namietal, že ho správca dane neprimerane zaťažoval požadovaním dôkazov, ktoré boli v dispozícii dodávateľov a ktorými žalobca nedisponoval.

5. Vo vzťahu k podkladom administratívnych rozhodnutí žalobca zastal názor, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, namietajúc, že správca dane 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.

6. Žalobca ďalej namietal, že správca dane nevykonal výsluch A. B., ktorý viedol účtovníctvo jedného z dodávateľov v období rokov 2016-2017, ale vykonal výsluch pani C. bez upovedomenia, čím mu bolo odopreté právo zúčastniť sa jej vypočutia a klásť jej otázky (s poukazom 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 Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“, príp. „NS SR“), napr. sp. zn. 3 Sžf 1/2011, sp. zn. 4 Sž 68/98, sp. zn. 4 Sž 74/98, sp. zn. 4 Sž 75/98, sp. zn. 4 Sž 65/2001 zo dňa 30.10.2001, uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 377/2018-53 zo 14. novembra 2018, rozhodnutie Nejvyššího správneho soudu sp. zn. 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005.

7. K preverovaným zdaniteľným plneniam uviedol, že všetky sa uskutočnili, dodali ich deklarovaní dodávatelia, preto žalobcovi vznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti dôvodil, že správca dane je oprávnený požadovať od žalobcu iba taký rozsah dokumentov na preukázanie realizácie zdaniteľného plnenia, ktorý je bežne dostupný u väčšiny podnikateľských subjektov. Žalobca

mal za to, že 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. V tejto súvislosti namietal, že vo väčšine prípadov správca dane spochybnil relevantnosť predložených dokladov, ale nevysvetlil, aké ďalšie doklady by boli relevantné.

III. Vyjadrenia žalovaného a žalobcu

8. Žalovaný v písomnom vyjadrení k podanej žalobe navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť a náhradu trov konania účastníkom konania nepriznať.

9. Zopakoval skutkové závery a dôvody dodatočného určenia rozdielu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie júl 2017 v dôsledku neuznania žalobcom uplatneného odpočtu dane z faktúr vystavených dodávateľmi Salanci – LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. za dodanie predmetných tovarov a služieb.

10. K obsahu žaloby uviedol, že žalobca neuvádza nové skutočnosti, ktoré by neboli už predmetom odvolania. Zistenia správcu dane a závery z týchto zistení sú vyčerpávajúco uvedené v protokole z daňovej kontroly, v rozhodnutí správcu dane aj v rozhodnutí žalovaného, na ktorých obsah sa žalovaný odvolal.

11. Žalovaný zdôraznil, že dodávatelia deklarovaní na žalobcom predložených faktúrach nepotvrdili dodania fakturovaných tovarov a služieb 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 s poukazom na rozsudok NS SR č. k. 1Sžfk/16/2017 zo dňa 24.04.2018, bod. 38 dôvodil, že pre odpočet dane je nevyhnutné splniť nie len formálne, ale aj vecné podmienky, a to na vstupe musia byť tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Ďalšou podmienkou, kedy vzniká právo na odpočítanie dane, je vznik daňovej povinnosti u zdaniteľnej osoby, t. j. u dodávateľa poskytujúceho zdaniteľné plnenia a nemenej významnou podmienkou je skutočnosť, že 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. 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., uvedené v sporných faktúrach ako dodávatelia žalobcu, nepotvrdili dodania tovarov a služieb na preverovaných faktúrach a odmietli vystavenie sporných faktúr pre žalobcu. Žalovaný zotrval na skutkovom závere, že žalobca nepreukázal, že prijaté (fakturované) tovary a služby mu boli poskytnuté zdaniteľnými osobami, spoločnosťami Salanci – LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., deklarovanými na sporných faktúrach.

12. Žalovaný tiež zdôraznil, že správca dane ani žalovaný nevyčítali žalobcovi dôkaznú núdzu v súvislosti s inými subjektami. Žalovaný vyjadril súhlas 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.

13. 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 mal za to, 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.

14. Na vyjadrenie žalovaného reagoval žalobca replikou, v ktorej zotrval na dôvodoch a petite žaloby, doplniac však aj nové žalobné body. Konkrétne týmito namietal, že mu žalovaný neumožnil nahliadnúť

do celého spisového materiálu, časť spisu nebola v čase vydania rozhodnutia o odvolaní žurnalizovaná, účtovníctvo žalobcu nebolo do 10.03.2021 súčasťou spisu, keďže sa nachádzalo na Kriminálnom úrade finančnej správy, 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, pričom tento postup je podľa názoru žalobcu v rozpore so zákonom, pretože žalobca ako daňový subjekt nebol účastníkom konania v rámci vyšetrovania KÚFS.

15. Žalovaný sa k replike žalobcu v lehote stanovenej súdom nevyjadril.

IV. Relevantná právna úprava

16. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy 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.

17. Podľa § 493e SSP konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

18. Podľa § 62 ods. 1 SSP žalobca môže meniť rozsah a dôvody žaloby len do uplynutia lehoty určenej zákonom na podanie žaloby na správny súd.

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

20. Podľa § 135 ods. 1 SSP na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

21. Podľa § 1 ods. 1 daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

22. Podľa § 2 písm. a), c) daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie

a) správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov

c) daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

23. 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.

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

25. 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.

26. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

27. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) 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.

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

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

30. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

32. Podľa § 45 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

a) na predloženie

1. písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,

2. služobného preukazu zamestnanca správcu dane, okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec,

b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,

c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhnovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,

d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,

e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,

f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

33. Podľa § 45 ods. 2 daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,

b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,

c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,

d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,

f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,

g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,

h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

34. 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.

35. 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 nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

36. 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.

37. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

38. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

39. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

41. 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.

42. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

43. 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.

VI. Konanie na správnom súde a právne posúdenie vecí správnym súdom

44. Na základe § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 1. júna 2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety, v súlade s platným a účinným rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2023 a podľa § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov dňa 6. júna 2023 náhodným výberom pridelená pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“) na prejednanie a rozhodnutie do senátu 1S Správneho súdu v Bratislave (ďalej v texte rozsudku aj „správny súd“, príp. „súd“). Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. NR-11S/125/2021.

45. Správny súd po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu, preskúmal v medziach žalobného návrhu a podstatných žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP, § 183 SSP) napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov, ako aj postup predchádzajúci ich vydaniu, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 v spojení s § 493e SSP), vec prejednal na pojednávaní za účasti právneho zástupcu žalobcu a v neprítomnosti ospravedlneného žalovaného (§ 114 SSP) a dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby.

46. Právny zástupca žalobcu na pojednávaní zotrval na dôvodoch a petite žaloby.

47. Zároveň vzniesol námietku napádajúcu nezákonné zloženie aktuálne zostaveného senátu 1S tunajšieho súdu, ktorý rozhoduje v tejto veci. S poukazom na právne závery vyplývajúce z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „ústavný súd“) č. k. IV. ÚS 479/2013-101 z 25. novembra 2014 argumentoval, že po začatí činnosti Správneho súdu v Bratislave v júni 2023 bol súdny spis v prejednávaní veci náhodným výberom pridelený senátu 1S Správneho súdu v Bratislave, ktorého členom bol JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M. a tento sudca by mal byť do rozhodnutia veci členom senátu 1S. Skutočnosť, že na základe zmeny Rozvrhu práce Správneho súdu na rok 2024 jeho Dodatkom č. 4, účinným od 21.05.2024, sudca JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M. už nie je členom

senátu 1S, nie je podľa názoru žalobcu dôvodom na zmenu zákonného sudcu, teda že o predmetnej veci rozhoduje senát 1S v inom zložení, ako keď bola predmetná vec v júni 2023 pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 1S. Mal za to, že týmto postupom by došlo k porušeniu ústavného práva žalobcu nebyť odňatý jeho zákonnému sudcovi (čl. 48 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky; ďalej aj „ústava“), teda senátu v pôvodnom zložení, v ktorom bol v čase, keď mu bola predmetná vec náhodným výberom pridelená.

48. Vo vzťahu k žalobným námietkam napádajúcim porušenie procesných práv žalobcu daňovými orgánmi v preskúvanom administratívnom konaní, predovšetkým práva navrhnúť vykonanie dôkazov a byť prítomný pri výsluchu svedkov a klásť im otázky (§ 25 ods. 4 daňového poriadku, § 45 ods. 1 písm. c/ a e/ daňového poriadku) právny zástupca žalobcu poznamenal, že mu je známa rozhodovacia prax správneho súdu v tejto otázke, preto argumentoval, že pre účely získania podkladov daňovými orgánmi pre rozhodnutie v predmetnej veci nepostačovalo vychádzať z listinných dôkazov vyžiadaných správcom dane od KÚFS, získaných v rámci činnosti iného orgánu finančnej správy, ako orgánu vykonávajúceho daňovú kontrolu. V tejto súvislosti vyslovil nesúhlas s takým konštruktom výkladu procesných práv účastníka daňového konania a získavania podkladov pre rozhodnutie, že osobami podané vysvetlenia pred KÚFS je možné akceptovať namiesto realizácie výsluchov svedkov v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, pretože uvedeným postupom sa obchádza účel inštitútu dokazovania výsluchom svedkov, v rámci ktorého môže daňový subjekt uplatňovať a brániť svoje procesné práva a zároveň má nad priebehom uvedeného procesného úkonu kontrolu. Naproti tomu, v listinách obsahujúcich výpovede alebo vysvetlenia tretích osôb, ktoré boli získané pred KÚFS, nemá daňový subjekt záruku, že sú pravým obsahom zaznamenaného priebehu úkonu (uvedený argument použil právny zástupca pri prednese na pojednávaní pred senátom 1S toho istého dňa vo veci sp. zn. NR-11S/120/2021, týkajúcej sa rovnakých účastníkov konania s obdobným predmetom konania – určenie rozdielu dane len za iné zdaňovacie obdobie, za použitia rovnakej právnej argumentácie k totožným žalobným bodom). Preto opakovane vyslovil nesúhlas s tým, že daňové orgány na návrh žalobcu nedoplnili dokazovanie, a mal za to, že navrhovaní svedkovia mali byť v preskúvanom správnom konaní vypočutí.

49. Predmetom konania pred správnym súdom bolo preveriť zákonnosť namietaného procesného postupu správcom dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania, namietaný neprimeraný prenos dôkazného bremena na žalobcu a v neposlednom rade zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok vzniku nároku žalobcu na odpočet dane za prijaté zdaniateľné plnenia (tovary a služby) v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2017 od dodávateľov Salanci – LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., uvedených na žalobcom predložených faktúrach.

50. Pokiaľ ide o námietku nezákonného zloženia senátu 1S, vznesenú právnym zástupcom žalobcu na pojednávaní v tejto veci, správny súd uvádza, že v zmysle ustanovenia § 3 ods. 3 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, resp. v znení účinnom od 01.06.2023 (ďalej len „zákon o súdoch“), je zloženie senátu správneho súdu viazané na rozvrh práce. Podľa citovaného ustanovenia zákonným sudcom 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. V prípade senátneho rozhodovania sa uplatňuje druhá veta § 3 ods. 3 zákona o súdoch, v zmysle ktorej, ak súd rozhoduje v senáte, zákonnými sudcami sú všetci sudcovia určení podľa rozvrhu práce na konanie a rozhodovanie v senáte, pričom účastník konania alebo strana v konaní, v ktorom rozhoduje súd v senáte, nemá právo na vopred určeného sudcu spravodajcu (in fine citovaného ustanovenia zákona o súdoch). Pre prípad zmeny v zložení senátu zákon o súdoch pripúšťa aj možnosť, aby bol zákonným sudcom aj sudca určený podľa odseku 4 (posledná veta § 3 ods. 3 citovaného zákona), v zmysle ktorého zmenu v osobe zákonného sudcu možno vykonať len v súlade so zákonom a s rozvrhom práce (§ 3 ods. 4 zákona o súdoch).

51. Ohľadom právnych záverov vyplývajúcich z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV. ÚS 479/2013-101 z 25. novembra 2014, ktorými právny zástupca žalobu podporil námietku vznesenú proti nezákonnému zloženiu senátu 1S, správny súd uvádza, že namietaná situácia v tejto veci nemá ani právny (odlišné znenie ustanovenia § 51 ods. 4 písm. b/ zákona o sudcoch) ani skutkový základ totožný, príp. obdobný s prípadom, ktorý bol predmetom rozhodovania ústavného súdu v poukazovanej veci. Vo vyššie uvedenom náleze ústavný súd konštatoval, že z opatrenia predsedu najvyššieho súdu z 24. septembra 2009 (ktorým mala byť realizovaná zmena Rozvrhu práce Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na rok 2009 z 24. septembra 2009, č. Spr. 162/200920, s účinnosťou od 1. októbra 2009 - poznámka správneho súdu) nie je zrejмый dôvod vykonania uvedených zmien v rozvrhu práce vyplývajúci

z § 50 ods. 1 písm. d) a e) zákona o súdoch, ktorými došlo k nahradeniu zákonných sudcov inými sudcami najvyššieho súdu, a rovnako tieto dôvody nie sú uvedené ani vo vyjadrení predsedu obchodnoprávneho kolégia najvyššieho súdu k sťažnosti sťažovateľky. Tieto konštatované skutočnosti prispeli k záveru ústavného súdu o porušení práva sťažovateľky zakotveného v čl. 48 ods. 1 ústavy a spornú zmenu v zložení senátu vyhodnotil ako vykonanú v rozpore so zákonom.

52. Vo vzťahu k prejednávanej veci správny súd dáva do pozornosti aj podstatné právne a judikatúrne východiská, ktoré ústavný súd v odôvodnení predmetného nálezu uvádzal:

„V nadväznosti na citované ústavný súd ďalej v súlade so svojou ustálenou judikatúrou (okrem III. ÚS 212/2011 pozri tiež IV. ÚS 116/2011, IV. ÚS 459/2012, IV. ÚS 170/2014) zdôrazňuje, že z obsahu základného práva na zákonného sudcu (čl. 48 ods. 1 ústavy a čl. 38 ods. 1 listiny) a v nadväznosti na to zo základných zásad činnosti súdov ustanovených zákonom o súdoch, osobitne zohľadňujúc účel a zmysel zakotvenia zásady uvedenej v § 3 ods. 3 druhej vete zákona o súdoch, podľa ktorej ak rozhoduje súd v senáte, zákonnými sudcami sú všetci sudcovia určení podľa rozvrhu práce na konanie a rozhodovanie v senáte, je nevyhnutné konštatovať, že vydaním zmien a doplnkov v rozvrhu práce nemožno bez zákonom predpokladaných dôvodov meniť personálne zloženie senátov v už pridelených veciach. To by bolo v rozpore so zásadou pridelenia vecí sudcom podľa vopred daných pravidiel určených v rozvrhu práce tak, aby bol vylúčený svojvoľný a účelový výber sudcov.

Hoci pravidlo o zákaze zmeny personálneho obsadenia senátu vo veciach už pridelených na prerokovanie a rozhodnutie bolo v zákone o súdoch explicitne zavedené až s účinnosťou od 1. mája 2011 (§ 51a ods. 3 zákona o súdoch „zmenami v rozvrhu práce sa nesmie zmeniť personálne obsadenie senátu vo veciach už pridelených na prejednanie a rozhodnutie...“), toto pravidlo vyplývalo, resp. bolo vyvoditeľné zo zásady vyjadrenej v § 3 ods. 3 zákona o súdoch, z podmienok vykonávania zmien v rozvrhu práce a napokon aj zo zmyslu a účelu základného práva na zákonného sudcu aj pred účinnosťou zákona č. 33/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 385/2000 Z. z. o sudcoch a prísediacich a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.“

53. Pokiaľ ide o ústavným súdom poukazovaný explicitný zákaz zmeny personálneho obsadenia senátu vo veciach už pridelených na prerokovanie a rozhodnutie v zmysle ústavným súdom citovaného § 51a ods. 3 zákona o súdoch („zmenami v rozvrhu práce sa nesmie zmeniť personálne obsadenie senátu vo veciach už pridelených na prejednanie a rozhodnutie...“), tu dáva správny súd do pozornosti, že citovaný zákaz bol v ustanovení § 51a ods. 3 zákona o súdoch účinne upravený od 01.05.2011 do 31.08.2014, pričom aktuálne účinné znenie ustanovenia § 51a ods. 3 zákona o súdoch upravuje výnimky na možnosť prideliť sudcovi rozvrhom práce na konanie a rozhodovanie vecí patriace do inej agendy nasledovne: „Ustanovenia odsekov 1 a 2 sa nepoužijú, ak ide o hosťujúceho sudcu alebo dočasne prideleného sudcu.“ Teda v čase tvorby Dodatku č. 4 k Rozvrhu práce Správneho súdu na rok 2024 explicitný zákaz zmeny personálneho obsadenia senátu po pridelení vecí na rozhodnutie už opäť (ako v ústavným súdom prejednávanom prípade z roku 2009) nebol v ustanovení § 51a ods. 3 zákona o súdoch upravený.

54. V súvislosti s inštitútom tvorby rozvrhu a zmeny zákonného sudcu dáva správny súd do pozornosti aktuálne aplikované relevantné znenie ustanovení § 51 ods. 1 vety prvej zákona o súdoch v aktuálnom znení v spojení s § 51 ods. 4 písm. b) a c) citovaného zákona, v zmysle ktorých, ak tento zákon neustanovuje inak, veci určené podľa predmetu konania sa 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 odsek 5 neustanovuje inak, náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom sa podľa rozvrhu práce alebo jeho zmeny prerozdeľujú už pridelené veci aj v prípade b) zmeny v obsadení súdu sudcami, a to vrátane zmeny v dôsledku dočasného pridelenia sudcu; pri zmene v zložení senátu sa vec ponecháva v pôvodnom senáte, alebo sa prerozdelení do iného senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca tak, aby prerozdelenie vecí bola zabezpečená rovnomerná zaťaženosť senátov na súde, c) výraznej nerovnomernosti zaťaženosť sudcov.

55. V nadväznosti na uvedené právne závery ústavného súdu možno vyabstrahovať základné ústavnokonformné požiadavky, ktoré musia byť naplnené pri personálnej zmene v zložení senátu po pridelení vecí, a síce, musí sa tak udiť na základe zmeny rozvrhu práce súdu, tieto zmeny môžu byť robené v súlade so zákonom, teda za podmienok predpokladaných zákonom, resp. za účelom stanovených zákonom a s prihliadnutím na najvýznamnejšiu ústavnú požiadavku, tieto zmeny musia byť realizované v súlade so zásadou pridelenia vecí sudcom podľa vopred daných pravidiel určených v rozvrhu práce tak, aby bol vylúčený svojvoľný a účelový výber sudcov.

56. Zmena v zložení senátu 1S s účinnosťou od 21.05.2024 sa realizovala na základe platného a účinného Rozvrhu práce Správneho súdu na rok 2024 v znení jeho Dodatku č. 4, z ktorého obsahu je zrejmé, že sa „...vytvárajú nové súdne oddelenia (i) 7S, 7Shs, 7Sf, 7Svo, 7Sps, 7Sd, 7Scud, (ii) 8S, 8Shs, 8Sf, 8Svo, 8Sps, 8Sd, 8Scud“, pričom je taktiež z dodatku zrejmé, že sudca JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M., pôvodne zaradený ako člen senátu 1S, bol ustanovený do funkcie predsedu novozriadeného senátu 7S. Rovnako je z obsahu predmetného dodatku zrejmé, akým spôsobom sa budú veci, pôvodne pridelené náhodným výberom skôr vytvoreným šiestim senátom správneho súdu (na základe Rozvrhu práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2023 v znení jeho Dodatku č. 1 s účinnosťou od 1. júna 2023) náhodným výberom pridelať, resp. prerozdeľovať podľa rozvrhom stanovených pomerových čísiel medzi novozriadené senáty správneho súdu s účinnosťou od 21.05.2024. V tejto súvislosti správny súd dodáva, že dôvodom zmeny rozvrhu práce správneho súdu boli zmeny v obsadení súdu sudcami, jednak v dôsledku vymenovania ďalších sudcov na tunajší súd prezidentom Slovenskej republiky a jednak v dôsledku funkčného postupu členov senátov na predsedov senátov, čo sú legitímne dôvody v zmysle § 51a ods. písm. b) zákona o súdoch na prerozdelenie už pridelených vecí náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom podľa rozvrhu práce alebo jeho zmeny, pričom uvedené ustanovenie za bodkočiarkou explicitne upravuje fakultatívne možnosti postupu pri prerozdelení vecí tak, že „pri zmene v zložení senátu sa vec ponecháva v pôvodnom senáte, alebo sa prerozdelí do iného senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca tak, aby prerozdeľovaním vecí bola zabezpečená rovnomerná zaťaženosť senátov na súde,....“.

57. V tomto ohľade nemožno konštatovať, že by zmeny v zložení v tejto veci rozhodujúceho senátu 1S boli vykonané v rozpore so zákonom o súdoch alebo že by týmto bola porušená ústavná zásada práva účastníka konania nebyť odňatý jeho zákonnému sudcovi. Predmetná zmena rozvrhu práce správneho súdu bola vykonaná zo zákonom predpokladaných dôvodov, za súčasného naplnenia potreby zabezpečiť riadny výkon súdnictva (§ 52 ods. 1 zákona o súdoch), ako aj požiadavky rovnomernej zaťaženosť senátov na súde (§ 51 ods. 4 písm. b/ a c/ zákona o súdoch) a v neposlednom rade za dôsledného dodržania zásady prideľovania vecí sudcom podľa vopred daných pravidiel určených v rozvrhu práce, čím bol vylúčený svojvoľný a účelový výber sudcov. Správny súd dáva do pozornosti všeobecné pravidlo aplikované od počiatku existencie tunajšieho správneho súdu pri prideľovaní a prerozdeľovaní súdnych spisov prevzatých z troch krajských súdov náhodným výberom, a to so zreteľom na rovnomerné prerozdeľovanie vecí medzi jednotlivé senáty aj so zohľadnením doby nápadu vecí, aby sa predišlo nerovnomernému zaťaženiu senátov (a tým aj znevýhodňovaniu účastníkov konania). S prihliadnutím na uvedené skutočnosti, členovia namietaného senátu 1S nemajú pri rozhodovaní predmetnej veci vnútornú výhradu, že by vedome, súc viazaní aktuálnym rozvrhom práce, porušovali ústavné právo žalobcu nebyť odňatý jeho zákonnému sudcovi, a to o to viac, že pôvodnému členovi senátu JUDr. Michalovi Davalovi, Ph.D., LL.M. prejednávaná vec ani nebola pridelená riadiacou predsedníčkou senátu na referovanie ako sudcovi spravodajcovi. Na tomto mieste správny súd podotýka, že účastník konania alebo strana v konaní, v ktorom rozhoduje súd v senáte, nemá právo na vopred určeného sudcu spravodajcu (§ 3 ods. 3 veta tretia zákona o súdoch).

58. S prihliadnutím na uvedený kontext nemožno prisvedčiť formalistickej požiadavke právneho zástupcu žalobcu, aby v predmetnej veci rozhodol senát 1S v pôvodnom zložení, pretože by sa tým poprel hlavný účel tvorby rozvrhu práce sledovaný zákonom, ktorým je predovšetkým zabezpečiť výkon súdnictva a rovnomernú zaťaženosť senátov na súde. Neprerozdeľovaním vecí v závislosti od zmien v zložení správneho súdu by dochádzalo k nerovnomernému zaťaženiu senátov a ich členov najstaršími vecami oproti služobne mladším sudcom a rovnako tak by nebolo možné zriaďovať nové senáty za účelom zabezpečenia plynulejšieho rozhodovania vo veciach podľa doby ich nápadu a tým aj napĺňaniu ústavného práva účastníkov konania na rozhodnutie ich vecí bez zbytočných prieťahov, resp. v primeranej lehote.

59. Vo vzťahu k meritu prejednáwanej veci správny súd dáva do pozornosti predchádzajúce rozhodnutia Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/75/2021, sp. zn. 11S/130/2021 a sp. zn. 11S/135/2021, ktorými v čase rozhodovania ako príslušný správny súd rozhodol v uvedených veciach, ktoré sa týkajú totožných účastníkov konania, obdobného predmetu súdneho prieskumu zákonnosti (nepriзнание odpočtu dane, len za iné mesačné zdaňovacie obdobia), pričom išlo o rovnaké skutkové okolnosti a totožné žalobné dôvody ako v prejednáwanej veci. Keďže ide o skutkovo a právne takmer totožné veci (rozdiel spočíva len v odlišnom zdaňovacom období, príp. odlišnom druhu obchodovaného tovaru/služby bez toho, aby uvedená skutočnosť mala za následok neaplikovateľnosť uvedených skorších rozhodnutí krajského súdu na prejednávanú vec), správny súd bude primerane vychádzať aj zo záverov uvedených v týchto rozhodnutiach.

60. Vo vzťahu k hmotnoprávnym podmienkam vzniku nároku na odpočet dane správny súd uvádza, že právo na odpočítanie dane si môže uplatniť v zásade len platiteľ dane (platiteľ DPH), pričom samotný vznik tohto práva je determinovaný dňom, kedy pri tomto zdaniteľnom plnení, resp. dodaní tovaru alebo služby vznikla daňová povinnosť (na vstupe, teda u dodávateľa platiteľa). 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 ku vzniku daňovej povinnosti dodávateľa, nevzniká ani právo na odpočítanie dane u nadobúdateľa tovaru alebo služby (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, pretože v rámci správy daní následnou verifikáciou deklarovaných zdaniteľných plnení nebolo preukázané, že predmetné tovary a služby dodali žalobcovi dodávateľia uvedení na ním predložených faktúrach.

61. Zákon o DPH v ustanovení § 19 upravuje vznik daňovej povinnosti a deň dodania osobitne pri dodaní tovaru, ako aj 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 od dodávateľov, ktorí mali vystaviť preverované daňové doklady – faktúry, 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 tvrdenými dodávateľmi, tak týmto 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 zaplatenej za dodanie predmetných zdaniteľných plnení. Zo zistení získaných pri preverovaní (verifikovaní) žalobcom predložených daňových dokladov a z vyhodnotenia skutkového stavu daňovými orgánmi oboch stupňov vyplýva, že k záveru o absencii vzniku daňovej povinnosti u dodávateľov žalobcu pri deklarovaných obchodoch daňové orgány dospeli na základe toho, že deklarovaní priami dodávateľia žalobcu (Salanci – LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.) nepotvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov pre žalobcu, resp. popreli uskutočnenie obchodov tak, ako to malo vyplývať z dokladov predložených žalobcom, čo nebolo v logickom rozpore s nemenej významnou skutočnosťou, že fakturované tovary a služby uvedení dodávateľia podľa vyjadrení ich konateľov nedodávali a nevykonávali, pričom uvedené tvrdenia korešpondovali aj s ich registrovaným predmetom činnosti. V predmetnej veci nebola sporná existencia zdaniteľného plnenia (resp. vzhľadom na dôkaznú situáciu z akceptovateľných dôvodov nebola predmetom preverovania zo strany správcu dane, ktorý ani existenciu predmetných zdaniteľných plnení nespochybňoval), na čo v napadnutom rozhodnutí poukázal aj žalovaný, ale prioritne spornou bola skutočnosť, či boli tovar a služby žalobcovi dodané na faktúrach deklarovanými dodávateľmi, pričom zo spisu a rovnako ani zo žalobnej argumentácie nevyplývalo, že by malo ísť o dodanie tovaru či služieb, ktoré by tvrdení dodávateľa zabezpečovali subdodávateľsky, ba práve naopak, žalobca konzistentne tvrdil, že zdaniteľné plnenie bolo dodané priamo dodávateľmi uvedenými na preverovaných faktúrach, ktorí mali tieto za dodané zdaniteľné plnenia vystaviť.

62. Správny súd vo vzťahu k žalobným námietkam napádajúcim nedostatočné zistenie skutkového stavu poukazuje na to, že 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 (ktorý vedie dokazovanie, súc pritom neviazaný len návrhmi daňových subjektov; § 24 ods. 2 daňového poriadku), 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 spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládavacej 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.).

63. 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 tom, že sa zdaniteľné plnenia reálne uskutočnili tak, ako deklaroval žalobca. Priami deklarovaní dodávatelia žalobcu popreli uskutočnenie zdaniteľných obchodov, tak ako deklaroval žalobca, resp. výslovne popreli vystavenie sporných faktúr pre žalobcu, pričom okrem iného preukázateľne viedli účtovníctvo a vystavovali faktúry v iných účtovných programoch ako predložil žalobca. Faktúry vystavené pre žalobcu sa nenachádzali medzi vystavenými faktúrami deklarovaných dodávateľov, resp. ich existenciu nebolo možné overiť z dôvodu nemožnosti predloženia účtovníctva, ktoré viedol pán D. B., ktorý ako fyzická osoba v mnohých ohľadoch prepája, resp. sa spomína v kontexte preverovaných dodávok zdaniteľných plnení a ktorá mala dispozičné právo k bankovým účtom, na ktoré boli poukazované a smerované platby za prijaté zdaniteľné plnenia. Žalobca v súvislosti s odpočítaním dane za dodávky tovarov a služieb od obchodných spoločností Salanci – LMS s.r.o., Adept School. s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. predložil dôkazy, ktoré 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 (napr. pri všeobecne pomenovaných dodávkach služieb „preprava + vykládka“ od dodávateľa Salanci – LMS s.r.o. daňové orgány identifikovali rozpor vystavených faktúr s ustanovením § 74 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH, pretože predmet dodania nebol špecifikovaný rozsahom a druhom dodanej služby, čo bolo v podstate neprevertiteľné zdaniteľné plnenie).

64. Správny súd konštatuje, že z dokazovania správcu dane vyplynulo, že realizáciu preverovaných 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 správcu dane v priebehu konania zrejmé, 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 (Salanci – LMS s.r.o., Adept School s.r.o., AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.), ako aj pochybnosti vyplývajúce z vyjadrení konateľov predmetných dodávateľov ako A. E. F. konajúceho za dodávateľa Salanci – LMS s.r.o., ďalej D. G. a H. F. zo spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a Mgr. Márie Hložákovskej zo spoločnosti Adept School s.r.o., a to v porovnaní s obsahom faktúr predložených žalobcom. Ďalej správca dane poukázal na informácie získané prostredníctvom Kriminálneho úradu finančnej správy, či informácie získané z daňovej kontroly vykonanej 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, pričom 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 realnosť uskutočnených zdaniteľných obchodov, čím preniesol dôkazné bremeno na žalobcu. Žalobca ani dodatočne ďalšími dôkazmi neodstránil pochybnosti správcu dane. Správny súd, vychádzajúc z vyššie uvedeného a zo zistení správcu dane konštatuje, že žalobca nepreukázal, že mu boli tovary a služby dodané inými zdaniteľnými osobami (registrovanými platcami DPH), pričom žalobca ani iných (možných) dodávateľov v pozícii zdaniteľnej osoby netvrdil ani nepreukazoval, a teda v danom prípade nebolo potrebné zaoberať sa otázkou, či deklarované plnenia nemohli byť zabezpečené subdodávateľsky, resp. či boli dodané, napr. miestnym zisťovaním u žalobcu. 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 oprávnenosť ním uplatneného nároku na odpočítanie dane v príslušnom zdaňovacom období, t. j. že deklarované zdaniteľné plnenia, ktorých existencia nebola spochybňovaná ani preverovaná, dodal žalobcovi iný platiteľ dane. Dôkazné bremeno, ktorým bol žalobca v predmetnom daňovom konaní zaťažovaný, 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 a kumulatívne splnenie všetkých podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH. V nadväznosti na vyššie uvedené správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku žalobcu, napádajúcu neprimeraný prenos dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu tým, že podľa názoru žalobcu nesplnil povinnosť opakovane vyzvať žalobcu k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a na odstránenie pochybností. V tejto súvislosti správny súd dodáva, že zo strany daňových orgánov nejde o svojvoľné alebo nezákonné zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré mu neprislúcha, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie hodnoverných dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných zmluvných plnení, keďže práve platcu DPH uplatňujúceho si odpočet dane zaťažuje dôkazné bremeno aj vo vzťahu k vierohodnosti ním predkladaných daňových dokladov a ním vedených evidencií (§ 24 ods. 1 písm. c/ daňového poriadku). Pokiaľ ide o dôkaznú povinnosť daňového subjektu v rámci výkonu daňovej kontroly, daňový poriadok na jednej strane priznáva kontrolovanému daňovému subjektu právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia (§ 45 ods. 1 písm. c/ daňového poriadku), čomu na strane druhej korešponduje aj povinnosť kontrolovaného daňového subjektu predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia (§ 45 ods. 2 písm. e/ daňového poriadku), resp. na výzvu správcu dane pravdivosť predkladaných údajov riadne preukázať (§ 46 ods. 5 in fine daňového poriadku).

65. Rovnako tak námietku žalobcu napádajúcu nedostatočne zistený skutkový stav správcou dane správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Správca dane viedol dokazovanie v zmysle zásady objektívnej pravdy, snažil sa čo najúplnejšie zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral podklady a dôkazy nevyhnutné pre rozhodnutie, použil aj vyjadrenia konateľov iných daňových subjektov, ktorý boli získané v rámci činnosti iného orgánu finančnej správy, príp. v rámci výsluchu pred iným príslušným daňovým úradom. 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 (Salanci – LMS s.r.o., Adept School s. r. o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.) v kontrolovanom zdaňovacom období. Námietka žalobcu o nedostatočnom zistení skutkového stavu pre nevypočítanie ním navrhovaných svedkov je nedôvodnou, rovnako ako aj námietka ohľadom nevypočítania svedkyne H. H. C. v jeho prítomnosti. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že menovaná nebola v preskúmanom administratívnom konaní vypočúvaná ako svedok, ale správca dane použil 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 tieto dokumenty – zápisnice z výsluchu svedka ako dôkaz a so zistenými skutočnosťami oboznámil aj žalobcu. Obdobne správca dane postupoval aj pri spoločnosti Salanci – LMS s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. Uvedený postup je v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku. Námietku žalobcu o nevypočítaní A. 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 A. B. nebol v rozhodnom čase osobou splnomocnenou zastupovať niektorého z deklarovaných dodávateľov. Pokiaľ A. 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 júl 2017 neboli preverované žalobcove obchody so spoločnosťou ENVIRO s.r.o. Z administratívneho spisu vyplynulo, že pán B. využil právo nepodať vysvetlenie už pred KÚFS z dôvodu, že by si mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania, ako aj tá skutočnosť, že pán 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 pána 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 pánom B. spoločnosť nemala žiadnu zmluvu, spolupracovali na základe odporúčania jeho priateľky, ktorá bola žiačkou Adept School s.r.o. Rovnako tak v prípade obchodnej spoločnosti Salanci – LMS s.r.o. konateľ tohto dodávateľa, A. I. F. vypovedal, že účtovníctvo viedol a archivoval účtovník D. B., ktorý toto z dôvodu jeho zničenia vytopením nevydal, hoci napriek uvedenej výpovedi zo strany uvedeného dodávateľa bola predložená evidencia vydaných faktúr a pokladničné doklady bez číselného označenia k obdobiám od decembra 2016 do októbra 2017, z ktorých obchodná činnosť so žalobcom nebola potvrdená. Nevykonanie výsluchu pána B. z pohľadu súdneho prieskumu zákonnosti nemalo vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane v spojení s napadnutým rozhodnutím žalovaného, pretože nešlo o svedka spôsobilého vypovedať k relevantným skutočnostiam, keďže za dodávateľov označených na preverovaných faktúrach nevystupoval ani nekonal.

66. Právny zástupca žalobcu na pojednávaní zdôraznil a bližšie odôvodnil námietku napádajúcu porušenie práva žalobcu navrhovať vykonanie dôkazov a byť prítomný pri výsluchu svedkov a klásť im otázky, argumentujúc nesúhlas s takým postupom získavania podkladov pre rozhodnutie vo veci, v rámci ktorého sa pre účely daňového konania použijú ako listinný dôkaz vyjadrenia a výsluchy svedkov získané v rámci iných daňových, správnych alebo trestných konaní, majú za to, že sa takýmto postupom marí účel prítomnosti dotknutého daňového subjektu pri výsluchu, ktorým je kontrola realizovaného procesného úkonu. Ani takto koncipovaným dôvodom k žalobnému bodu, brojacemu proti porušeniu procesných práv žalobcu, nemožno prisvedčiť.

67. Postup daňových orgánov, v rámci ktorého využívajú svedecké výpovede daňových subjektov alebo fyzických osôb z iných konaní v rámci dokazovania ako listinný dôkaz (§ 24 ods. 4 daňového poriadku v spojení s ods. 2 citovaného ustanovenia), je v súlade s daňovým poriadkom, pričom správnosť tohto postupu je potvrdená aj rozhodovacou činnosťou súdov vyššej inštancie (napr. rozsudok NS 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). V tejto súvislosti správny súd uvádza, že pri správe daní a v daňovom konaní možno 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 alebo zaprotokolované podania vysvetlení fyzických osôb získané od orgánov činných v trestnom konaní, príp. v inom správnom konaní alebo aj pri činnosti iného orgánu finančnej správy, akým je Kriminálny úrad finančnej správy, nemožno považovať za dôkaz použitý v rozpore s daňovým poriadkom, príp. za a priori získaný v rozpore so zákonom alebo obchádzajúci inštitúty daňového poriadku. K uvedenému správny súd dodáva, že tieto listinné dôkazy musia byť súčasťou administratívneho spisu a daňový subjekt musí mať možnosť oboznámiť sa s ich obsahom a k tomuto sa aj vyjadriť. V danom prípade má správny súd z administratívneho spisu preukázané, že tento obsahoval uvedené listinné dôkazy a žalobcovi nič nebránilo oboznámiť sa s ich obsahom a k tomuto sa vyjadriť, čo mohol urobiť taktiež na základe výzvy správcu dane na predloženie dôkazov a na základe výzvy na vyjadrenie sa k obsahu protokolu, keďže tieto výzvy použité zistenia, získané z listinných dôkazov, obsahovali. Pokiaľ právny zástupca žalobcu na pojednávaní tvrdil, že môže byť zmarený účel kontroly, resp. procesného úkonu, o aký ide v prípade možnosti daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, tak v tejto súvislosti správny súd uvádza, že ak aj mal žalobca prípadnú pochybnosť o hodnovernosti obsahu týchto dôkazov, že nezaznamenávajú verný priebeh toho-ktorého úkonu, tak v priebehu daňovej kontroly ako aj daňového konania mal možnosť oboznámiť sa s ich obsahom a vyjadriť sa k nemu, teda mohol namietať pochybnosti ohľadom ich hodnovernosti, čím by bol naplnený žalobcom tvrdý „kontrolný účel“. Vzhľadom k tomu, že žalobca takéto pochybnosti v priebehu daňového konania nepomenoval ani nenamietal, rovnako tak v žalobe len všeobecnými tvrdeniami namietal nevykonanie ním navrhnutých dôkazov, pričom neuviedol, aké nové

a podstatné informácie alebo odstránenie rozporov by malo doplnenie dokazovania výsluchmi (alebo aj miestnym zisťovaním) priniesť, uvedenú žalobnú námietku, prednesenú na pojednávaní, správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

68. Čo sa týka žalobcom navrhovaného miestneho zisťovania v jeho sídle, správny súd dáva za pravdu daňovým orgánom pri ich zdôvodnení, prečo nevykonali žalobcom navrhované doplnenie dokazovania formou miestneho zisťovania. V tejto súvislosti možno prisvedčiť dôvodom daňových orgánov, že v preskúmanom administratívnom konaní bolo spochybnené dodanie tovaru a služieb od deklarovaných dodávateľov, nie existencia plnenia, preto miestne zisťovanie u žalobcu v tomto smere nebolo a ani nie je spôsobilé zmeniť doterajšie zistenia vo vzťahu k podmienkam nároku na odpočet dane. Miestne zisťovanie by prípadne mohlo potvrdiť len existenciu tovaru, resp. služby (ak by to vzhľadom na odstup času bolo možné), ale nie tú relevantnú skutočnosť, že tieto boli dodané konkrétnymi dodávateľmi, uvedenými na preverovaných faktúrach.

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

70. Súd má za to, že správna úvaha daňových orgánov ohľadom vyhodnotenia dokazovania v predmetnej veci je dostatočne odôvodnená, logická a udržateľná. Rovnako je odôvodnený a udržateľný záver, že žalobca neunesol svoje zákonné dôkazné bremeno a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov deklarovanými dodávateľmi. Namietaný postup daňových orgánov nepredstavuje porušenie procesných ustanovení a práv žalobcu, ktoré by mali za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

71. S poukazom 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 vec hmotnoprávne 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. V dôsledku uvedeného možno taktiež konštatovať, že u osôb, ktoré boli žalobcom označené ako dodávateľa, nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH a tým nebola splnená ani základná podmienka pre vznik práva na odpočet dane. Správny súd dospel k záveru, 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 dostatočne pre účely preverenia daňovej povinnosti žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobie, v nadväznosti aj na vznik nároku na uplatnený odpočet dane.

72. Pre úplnosť správny súd uvádza, že žalobca po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby doplnil vo svojej replike nové žalobné body (14. bod odôvodnenia tohto rozsudku), na ktoré správny súd v zmysle § 62 ods. 1 SSP v spojení s § 134 ods. 1 SSP neprihliadal.

73. Správny súd, po vykonaní súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia ako aj postupu predchádzajúceho jeho vydaniu, nezistil pochybenia namietané žalobcom ako majúce za následok nezákonnosť rozhodnutia žalovaného, a vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností a citovaných ustanovení zákonov, žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

74. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP a v konaní úspešnému žalovanému trov konania nepriznal, pretože z obsahu spisu nevyplýva, že by mu trov konania vznikli, pričom orgánu štátnej správy, ktorým žalovaný nepochybne je, možno priznať trov konania iba výnimočne.

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

Poučenie:

NR-11S/125/2021

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 493e SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

Kasačná sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a/ SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
 - b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
 - c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
 - d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP)
- Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté. (§ 440 ods. 1 SSP)

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie vecí, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

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