

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: NR-11S/126/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200520  
Dátum vydania rozhodnutia: 04. 09. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M.  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:4021200520.4

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Davalu, Ph.D., LL.M. a členiek senátu JUDr. Kataríny Kučerákovcej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Michaely Machovej, Ph.D., v právnej veci žalobcu: marand plus s.r.o., so sídlom Levická 7, Nitra, IČO: 47 617 292, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. CIMRÁK s.r.o., so sídlom Štefánikova 7, Nitra, IČO: 36 868 876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100439145/2021 zo dňa 15.03.2021, takto

### rozhodol:

- I. Súd žalobu z a m i e t a .
- II. Súd 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 :

I.  
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno na žiadosť Kriminálneho úradu finančnej správy (ďalej len „KÚFS“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2016 až jún 2019 (ďalej len „daňová kontrola“), o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 101345628/2020 zo dňa 21.08.2020 (ďalej len „Protokol“). Na základe výsledkov uvedenej daňovej kontroly správca dane vydal rozhodnutie č. 101579176/2020 zo dňa 14.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2017 v sume 12.984,- Eur.

2. Správca dane zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb od dodávateľov: spoločnosť Salanci – LMS s.r.o. so sídlom Golianovo 504, 951 08 Golianovo, IČO: 47 043 326 (ďalej len „Salanci – LMS s.r.o.“), spoločnosť Componet APE, s.r.o., v likvidácii (do 23.1.2020 s obchodným menom AUTOSERVIS QUATRO s.r.o.), so sídlom Sedmokrásková 6, 821 01 Bratislava – mestská časť Ružinov, IČO: 45 417 997 (ďalej len „AUTOSERVIS QUATRO s.r.o.“) a spoločnosti Adept School s.r.o., so sídlom Dlhá 8, 949 01 Nitra, IČO: 36732192 (ďalej len „Adept School s.r.o.“) – spoločnosť je od 04.05.2023 ex offa vymazaná z obchodného registra.

3. Správca dane daňovou kontrolou predložených účtovných dokladov v rámci kontrolovaného zdaňovacieho obdobia august 2017 zistil, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodaní tovarov a služieb od Salanci – LMS s.r.o. na základe faktúry č. 20170170 (výroba regálov) v sume 660,- Eur, faktúry č. 20170171 (preprava + vykládka) v sume 832,- Eur, faktúry č. 20170172 (výroba billboardov) v sume 292,- Eur, faktúry č. 20170169 (preprava + vykládka) v sume 780,- Eur, faktúry č.

20170167 (návrh billboardu) v sume 252,- Eur, faktúry č. 20170166 (preprava + vykládka) v sume 806,- Eur, faktúry č. 20170165 (oprava regálov) v sume 230,- Eur, faktúry č. 20170164 (preprava + vykládka) v sume 780,- Eur, faktúry č. 20170162 (preprava + vykládka) v sume 832,- Eur, faktúry č. 20170159 (preprava + vykládka) v sume 780,- Eur, faktúry č. 20170157 (preprava + vykládka) v sume 806,- Eur, faktúry č. 20170153 (preprava + vykládka) v sume 780,- Eur, pričom DPH z uvedených faktúr od Salanci – LMS s.r.o. spolu predstavuje sumu 7.830,- Eur.

4. Správca dane uviedol, že v mene Salanci – LMS s.r.o. koná A. B. C. a D. C.. V predmete činnosti Salanci – LMS s.r.o. je výroba jednoduchých výrobkov z kovu, opracovanie kovu jednoduchým spôsobom, kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi alebo iným prevádzkovateľom živnosti a chov hospodárskych zvierat.

5. Správca dane na základe výzvy zisťoval u daňového subjektu marand plus s.r.o. prijatie služieb a tovarov na základe predložených faktúr od dodávateľa Salanci – LMS s.r.o. na preukázanie, že jednotlivé zdaniteľné plnenia uvedené na vystavených faktúrach daňového subjektu Salanci – LMS s.r.o. v skutočnosti prijal, čo, kedy a kde a za akým účelom vykonal s predložením dôkazov o výsledkoch týchto činností, odkiaľ a kam bola preprava čoho, kde sa vykladal tovar, záznamy o preprave tovaru, uviedol súvisiace informácie, predložil listinné dôkazy a podobne, a to všetko za účelom preukázania vzniku nároku na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných plnení od dodávateľa Salanci – LMS s.r.o. Z vyjadrenia žalobcu vyplýva, že pán E., ktorý vystupoval ako tichý spoločník v Salanci – LMS s.r.o., a teda prejavoval i ekonomický záujem na dodávkach uvedených v kontrolovaných faktúrach, dlhoročne podnikal v kovovýrobe, preto bol požiadany o dodávku konštrukcie reklamného pútača spolu s bannerom. Okrem uvedeného im pán E. jednorazovo sprostredkoval aj predaj ich tovarov. F. E. dôverovali natoľko, že si neprevertili, že Salanci – LMS s.r.o. nemá podnikateľské oprávnenie na výkon tejto činnosti, čo zistili až v priebehu daňovej kontroly. K vyjadreniu zároveň predložil listinné dôkazy k jednotlivým dodávkam.

6. Správca dane uviedol, že všetky sporné faktúry od Salanci – LMS s.r.o. boli vytvorené a očíslované v účtovnom programe spoločnosti MRP-Company, s.r.o., P.O.BOX 94, 977 01 Brezno, číslo licencie YPFM100066, 7.20.802, (C) MRP - COMPANY, s.r.o., P.O.BOX 94, 977 01 Brezno (ďalej len „YPFEM1700066“) a YPFEM1700086, 7.80.912, (C) MRP - COMPANY, s.r.o., P.O.BOX 94, 977 01 Brezno (ďalej len „YPFEM1700086“). Na základe vyjadrenia konateľa Salanci – LMS s.r.o. A. B. C., faktúry za Salanci – LMS s.r.o. sú vyhotovené v účtovnom programe MRP - Company, s.r.o., a majú uvedené číslo licencie YJFM070014, 6.10.554, (C) MRP - Company, s.r.o. Účtovný program s č. licencie YPFM100066, resp. č. YPFEM1700086 boli používané na základe požiadavky spoločnosti, so súhlasom konateľa spoločnosti, avšak predmetné faktúry neboli vystavené pre žalobcu ako odberateľa. K predmetu činnosti uviedol, že Salanci – LMS s.r.o. sa okrem kovovýroby a výroby kontajnerov nezaoberala žiadnymi inými činnosťami, to znamená predmet faktúr, ktoré sú uvedené na faktúrach predložených ku kontrole, nefakturuje. Zároveň bolo správcom dane zistené rozdielne číselné označenie faktúr, čo sa týka číselných radov žalobcu (za rok 2017 označenie faktúr 20170071-20170393) a Salanci – LMS s.r.o. (za rok 2017 označenie faktúr od 2017001 do 2017101).

7. Z odpovede dodávateľskej spoločnosti účtovného programu vyplýva, že licenčné číslo YPFEM1700086 bolo vydané fyzickej osobe p. G. E., H. XX, XXX XX A. F. I., (bez IČO) a licencia č. YPFM100066 patrí spoločnosti KOVOSPOL RUNÁK, s.r.o., Gergeľova 423/11, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO 45 305 480, ktorej jediným konateľom a spoločníkom v období od 12.12.2009 do 04.04.2018 bol A. G. E., H. XXX/XX, XXX XX A. F. I..

8. Správca dane zistil, že medzi vystavenými faktúrami od Salanci – LMS s.r.o. sa nenachádzajú faktúry pre žalobcu. Evidovanie a účtovanie vystavených faktúr od Salanci – LMS s.r.o. nebolo možné preveriť z dôvodu, že dodávateľ nepredložil požadované účtovné výstupy. Podľa vyjadrenia p. C. účtovníctvo viedol p. E., ktorý odmieta účtovníctvo vydať. Správca dane však vzhliadol odlišnosti faktúr dodávateľa Salanci – LMS s.r.o. a faktúr, ktorými disponuje žalobca. Podstatné odlišnosti spočívali v poradovom čísle faktúry, v množstve a druhu dodaného tovaru alebo rozsahu a druhu dodanej služby, ako aj v číslach bankových účtov (uvedených na faktúrach), ktoré nepatria dodávateľskej spoločnosti Salanci – LMS s.r.o. Faktúry, ktorými disponuje žalobca, obsahujú všeobecné pomenovanie predmetu a nespĺňajú požiadavku v zmysle § 74 ods. 1 písm. f) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) (neobsahujú označenie presného množstva

a druhu tovaru a rozsahu a druhu dodanej služby), navyše žalobca za fakturované plnenia dodávateľom deklaruje úhrady v hotovosti pokladničnými dokladmi bez číselného označenia, pričom spoločnosť Salanci – LMS s.r.o. neeviduje vo svojom účtovníctve uhradené faktúry voči žalobcovi v hotovosti.

9. K bezhotovostným úhradám sporných faktúr správca dane uviedol, že z účtu žalobcu vedeného v Československej obchodnej banke a. s. (ďalej len „ČSOB“) boli v kontrolovanom zdaňovacom období august 2017 poukázané dve platby na účet, ktorého majiteľom, disponentom, osobou oprávnenou na elektronické disponovanie a majiteľom platobnej karty od otvorenia účtu do súčasnosti je F. J. K., r. č. XXXXXX/XXXX, L. XXX, XXX XX M., N. E.. Disponentom odo dňa 07. 06. 2016 do súčasnosti je A. G. E., r. č. XXXXXX/XXXX, H. XXX/XX, XXX XX A. F. I.. Bankový účet bol uvedený na prijatých sporných faktúrach vstavených na meno dodávateľa Salanci – LMS s.r.o.

10. K ôsmym faktúram s textom „preprava + vykládka“ za kontrolované obdobie august 2017 žalobca predložil dodacie listy na stavebné materiály v rozsahu 142 strán a zoznam prepráv s miestami vykládok s pečiatkou žalobcu. Správca dane skonštatoval, že termíny a miesta vykládky uvedené v zozname, nemajú nadväznosť na prevzatie tovaru uvedeného na vystavených dodacích listoch v čase ani v mieste. Uvedené doklady správca dane považoval za nedostačujúce na preukázanie, že k dodaniu služby preprava + vykládka došlo vozidlami, ktorých evidenčné čísla neboli zaznamenané, s osobami, ktorých mená neboli uvedené, na základe záznamov, ktoré neboli potvrdené zo strany dodávateľa služby spoločnosti Salanci – LMS s.r.o. K štyrom faktúram za kontrolované obdobie august 2017 s textom výroba regálov (1), výroba billboardov (2), návrh billboardu (3), oprava regálov (4) správca dane uviedol, že daňový subjekt eviduje regále vo svojom účtovníctve ako dlhodobý majetok, avšak dodanie nie je možné preveriť, nakoľko objednávka pre Salanci – LMS s.r.o. neobsahovala objednané množstvo ani technické požiadavky. Porovnávať fotografie, na ktorých nie je možné určiť, komu patrí odfotený majetok, resp. má iné označenie, ako názov kontrolovaného daňového subjektu na neúplné dodacie listy, resp. na výstupy účtovníctva pre správca dane, nebolo možné.

11. Správca dane konštatoval, že faktúry sa ukázali čo do obsahu, vzhľadu a úhrad za nepravdivé a kontrolovaný daňový subjekt nepredložil dostatočné dôkazy o tom, že odpočítanie dane z prijatých faktúr sa uskutočnilo v súvislosti s uskutočnenými zdaniteľnými obchodmi a nepreukázal, že došlo k dodaniu tovarov a služieb dodávateľom Salanci – LMS s.r.o. tak, ako je uvedené na faktúrach žalobcu. Správca dane zároveň poznamenáva, že samotný daňový doklad (faktúra), ako aj doklad o zaplatení dane s predpísanými náležitosťami účtovného dokladu a ich riadne zaúčtovanie, samé o sebe nie je dôkazom o tom, že nárok na odpočítanie dane bol uplatnený v súlade so zákonom. Účtovný doklad môže byť takým dôkazom len vtedy, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia. Preto daňový subjekt musí byť schopný to, že k určitému plneniu došlo, preukázať.

12. Správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval prijatie služieb na základe predloženej faktúry aj od dodávateľa Adept School s.r.o. Správca dane daňovou kontrolou predložených účtovných dokladov v rámci kontrolovaného zdaňovacieho obdobia august 2017 zistil, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodania služby od Adept School s.r.o. na základe faktúry č. 20170122 (správa server prevádzka + sídlo) v sume 430,- Eur.

13. V mene spoločnosti Adept School s.r.o. od 12.07.2014 koná D. D. O.. Spoločnosť Adept School s.r.o. má v predmete činnosti zapísané vyučovanie anglického a ruského jazyka, prekladateľské a tlmočnicke služby, vydateľskú a publikačnú činnosť, organizovanie kurzov a školení, reklamnú a propagačnú činnosť, grafické a dizajnérske práce na počítači a ďalšie.

14. Správca dane na základe výzvy zisťoval u daňového subjektu marand plus s.r.o. prijatie služieb a tovarov (za roky 2016 až 2019) v súvislosti s predloženými faktúrami od dodávateľa Adept School s.r.o. na preukázanie, že jednotlivé zdaniteľné plnenia uvedené na vystavených faktúrach daňového subjektu Adept School s.r.o. v skutočnosti prijal, podrobne rozpísal okolnosti realizácie predmetných plnení, kto čo, kedy a kde a za akým účelom vykonal s predložením dôkazov a uviedol súvisiace informácie, predložil listinné dôkazy a podobne, a to všetko za účelom preukázania vzniku nároku na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných plnení od dodávateľa Adept School s.r.o. Z vyjadrenia žalobcu čo sa týka predmetu faktúry v kontrolovanom zdaňovacom období vyplýva, že tieto služby technického charakteru im boli reálne dodané. Žalobcu so spoločnosťou Adept School s.r.o. zoznámil pán E. ako ich ekonóm,

pričom nemajú žiadnu pochybnosť o serióznosti tejto spoločnosti. K vyjadreniu zároveň predložil listinné dôkazy k jednotlivým dodávkam.

15. Správca dane taktiež konštatoval, že dodávateľské faktúry na meno dodávateľa Adept School s.r.o. boli vytvorené a očíslované v účtovnom programe MRP-Company, s.r.o. s číslom licencie YPFEM1700086, ktorá bola vydaná fyzickej osobe pánovi G. E. a v účtovnom programe MRP-Company, s.r.o. s číslom licencie YPFEM1700066, ktorá patrí spoločnosti KOVOSPOL RUNÁK, s.r.o. Taktiež správca dane zistil, že Adept School s.r.o. používa iný číselný rad na označovanie vystavených faktúr a medzi vystavenými faktúrami daňovým subjektom Adept School s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie sa nenachádzajú vystavené faktúry pre žalobcu. Účtovníctvo Adept School s.r.o. v roku 2016 a 2017 viedol pán E., pričom evidovanie a účtovanie vystavených faktúr spoločnosťou Adept School s.r.o. nebolo možné preveriť, nakoľko ku kontrole nepredložila účtovné doklady za príslušné zdaňovacie obdobie. Podľa vyjadrenia D. O., bývalý účtovník E. doklady nevrátil spoločnosti. Zo zápisnice z ústneho pojednávania bolo zistené, že Adept School s.r.o. používala účtovný program Kross, pričom na vystavených faktúrach spoločnosťou Adept School s.r.o. sú uvedené čísla účtu príjemcu, webová adresa spoločnosti, e-mailová adresa, meno zodpovednej osoby za vyhotovenie faktúry (D. D. O.), avšak neobsahujú informácie o názve účtovného programu a licenčné číslo. Správca dane skonštatoval, že na prvý pohľad je celkový vzhľad faktúry dodávateľa Adept School s.r.o. iný, ako vzhľad faktúr, ktorými disponuje žalobca a na základe ktorých si uplatňuje nárok na odpočet dane. Podstatný rozdiel vzhliadol tiež v čísle bankového účtu príjemcu, ktorý je uvedený na faktúre č. 20170122 a ktorý nepatrí Adept School s.r.o. Predmetný bankový účet s označením Osobný účet Exclusive vedený v Slovenskej sporiteľni, a. s. bol založený dňa 02.10.2014 G. E., ktorý je zároveň disponentom tohto účtu.

16. Správca dane daňovou kontrolou predložených účtovných dokladov v rámci kontrolovaného zdaňovacieho obdobia august 2017 zistil, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodaní služieb aj od spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. z faktúry č. 20170110 (preprava + vykládka) v sume 832,- Eur, faktúry č. 20170113 (preprava + vykládka) v sume 806,- Eur, faktúry č. 20170116 (preprava + vykládka) v sume 832,- Eur, faktúry č. 20170120 (preprava + vykládka) v sume 832,- Eur, faktúry č. 20170124 (administratívne práce) v sume 370,- Eur, faktúry č. 20170125 (upratovanie skladov a plochy) v sume 220,- Eur a faktúry č. 20170123 (preprava + vykládka) v sume 832,- Eur, pričom DPH z uvedených faktúr od spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. spolu predstavuje sumu 4.724,- Eur.

17. Do 23.01.2020 za spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. konal p. G. J. a p. D. C. až do vstupu do likvidácie dňa 07.01.2020. Likvidátorom je p. G. J.. V predmete činnosti zapísanom v obchodnom registri má zapísané podnikanie v oblasti nakladania s iným ako nebezpečným odpadom, čistiace a upratovacie služby, vykonávanie odťahovej služby, sprostredkovateľskú činnosť v oblasti obchodu, diagnostiku cestných motorových vozidiel, opravy karosérie, údržbu 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., t. č. s dodatkom „v likvidácii“.

18. Správca dane na základe výzvy žiadal od daňového subjektu marand plus s.r.o., aby za účelom preukázania oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane predložil písomné vyjadrenie a dôkazy k tvrdeniam, z ktorých jednoznačne vyplynú konkrétne úžitky spotrebované žalobcom, ktoré sa získali prijatím fakturovaných plnení, odborné predpoklady a referencie dodávateľa a podobne. Žalobca uviedol, že pán E. mal sídlo firmy vedľa spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s.r.o., pričom pre túto spoločnosť dokázal plnohodnotne, riadne a včas zabezpečiť rôzne servisné a prevádzkové služby, ktoré interným personálom nedokázali zabezpečiť. Preto im ponúkol svoje služby a aj spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s.r.o., v ktorej bol tiež ekonómom. Uviedol, že dodávka služieb prebiehala tak, že doklady sa zbierali počas celého týždňa na jednom vyhradenom mieste a takto zozbierané sa odovzdali pracovníkovi spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. na spracovanie. Spracované doklady boli doručované priamo ich účtovníkovi, ktorý ich následne zapracoval do účtovnej evidencie.

19. Správca dane taktiež konštatoval, že dodávateľské faktúry na meno dodávateľa AUTOSERVIS QUATRO boli vytvorené a očíslované v účtovnom programe MRP-Company, s.r.o., s číslom licencie YPFEM1700086, ktorá bola vydaná fyzickej osobe pánovi G. E. a v účtovnom programe MRP-Company, s.r.o., s číslom licencie YPFEM1700066, ktorá patrí spoločnosti KOVOSPOL RUNÁK, s.r.o. Správca dane zistil, že spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. používa iný číselný rad na označovanie vystavených faktúr. 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 G. E., ktorý viedol účtovníctvo v rozhodnom čase, doklady nie je možné vrátiť, pretože boli zničené vytopením. Konatelia (G. J. a D. C.) uviedli, že 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. Správca dane skonštatoval, že na prvý pohľad je celkový vzhľad faktúr dodávateľa AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. iný, ako vzhľad faktúr, ktorými disponuje žalobca a na základe ktorých si uplatňuje nárok na odpočet dane. Podstatný rozdiel vzhliadol tiež v čísle bankového účtu príjemcu, ktorý je uvedený na faktúre č. 20170122 a ktorý nepatrí dodávateľskej spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. Predmetný bankový účet s označením ČSOB Pohoda vedený v ČSOB, bol otvorený dňa 17.05.2016, pričom majiteľom a disponentom je F. J. K., r. č. XXXXXXXXXXXX, L. XXX, XXX XX M., N. E. a disponentom je od 07.06.2016 A. G. E..

20. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z dokladov, ktorých vecná opodstatnenosť nebola preukázaná, pričom nepreukázal, že fakturované zdaniteľné obchody od dodávateľov Salanci – LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. pre žalobcu sa v kontrolovanom zdaňovacom období uskutočnili tak, ako je deklarovane na faktúrach, a teda nepreukázal splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. K žiadosti žalobcu o vykonanie miestneho zisťovania v sídle jeho spoločnosti správca dane uviedol, že žalobca nešpecifikoval dôvod miestneho zisťovania, aké ďalšie informácie možno takto získať týkajúce sa preverovaného obdobia a aký vplyv by mali mať na doterajšie zistenia; návrh žalobcu teda nepovažoval za nevyhnutný dôkaz na zistenie skutkového stavu veci.

21. Proti prvostupňovému rozhodnutiu orgánu verejnej správy podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal porušenie zásady daňovej neutrality, taktiež uplatnil námietku týkajúcu sa neinformovania daňového subjektu o názore správcu dane na dodania tovarov a služieb pred zaslaním Protokolu, námietku neuskutočnenia miestneho zisťovania, ďalej uplatnil námietku vypočítania, resp. nevypočítania svedkov, ako aj námietku týkajúcu sa unesenia dôkazného bremena daňovým subjektom.

22. Žalovaný rozhodnutím č. 100439145/2021 zo dňa 15.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil, pričom sa pridržiaval 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.

23. Žalovaný sa s odvolacími námietkami žalobcu vysporiadal v napadnutom rozhodnutí tak, že aj napriek tomu, že prvostupňové rozhodnutie je rozsiahle a obsahuje okrem iného aj informácie týkajúce sa iných zdaňovacích období, obsahuje všetky zásadné informácie, ktoré ovplyvnili hodnotenie získaných dôkazov spolu s odvolaním sa na porušenie právnych predpisov za kontrolované zdaňovacie obdobie a poskytli dostatok informácií k vydaniu tohto rozhodnutia. K judikatúre Súdneho dvora Európskej Únie týkajúcej sa zásady daňovej neutrality žalovaný uviedol, že právo na odpočítanie dane je v priamej nadväznosti na vznik daňovej povinnosti v deklarovovaných zdaniteľných obchodoch u dodávateľa, čo ustanovuje § 49 ods. 1 zákona o DPH. Keďže v danej veci išlo o dodanie tovarov a služieb skonštatoval, že daňová povinnosť v prípade dodania tovarov vzniká podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH dňom dodania tovaru a v prípade dodania služieb vzniká podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH dňom dodania služby. Za dodanie tovaru sa podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom a za dodanie služby podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí skonštatoval, že v priebehu daňovej kontroly správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie – využil informácie získané z iných konaní, vyzýval osoby majúce písomnosti, listiny a iné veci na ich predloženie atď., pričom odvolací orgán má za to, že dbal, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní, v tomto prípade preverenie reálnosti uskutočnenia zdaniteľných obchodov, boli zistené čo najúplnejšie, pričom nebol viazaný len návrhmi daňového subjektu, keďže kontrolovaný daňový subjekt bol o všetkých zistených skutočnostiach a o spôsobe ich zistenia oboznámený. Žalovaný uviedol, že na základe zisteného skutkového stavu je

možné skonštatovať, že zdaniteľné plnenia deklarované v obchodných vzťahoch tuzemských dodávok neboli preukázané.

24. K opakujúcim sa námietkam týkajúcich sa neinformovania daňového subjektu o názore správcu dane na dodania tovarov a služieb pred zaslaním Protokolu žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že žalobca bol výzvou vyzvaný na vyjadrenie sa a predloženie dôkazov k tvrdeným skutočnostiam, pričom žalobca vo vyjadrení namietal, že správca dane viedol dokazovanie iba na základe listinných dôkazov a s výsledkom dokazovania nesúhlasil. K námietke žalobcu, že správca dane mal vykonať miestne zisťovanie za účelom zistenia, či fakturovaný tovar a služby boli skutočne dodané, odvolací orgán uviedol, že správca dane nespochybnil existenciu tovaru a služieb, ale uviedol, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že služby a tovar dodali deklarované spoločnosti uvedené na sporných faktúrach. Preto prípadné miestne zisťovanie nebolo spôsobilé zmeniť výsledky vykonaného dokazovania.

25. Odvolací orgán zdôraznil predmet činnosti jednotlivých dodávateľov žalobcu, pričom nedošlo k zhode s deklarovým tovarom a službami na sporných faktúrach a po ich vzhladnutí ich vystavenie odmietli, čo preukazovali evidenciou vystavených faktúr. V súvislosti s námietkami vypočutia, resp. nevypočutia svedkov odvolací orgán uvádza, že správca dane pri rozhodovaní, či svedka vypočuje, posudzuje najmä, čo sa výsluchom svedka má dosiahnuť vo väzbe na predmet daňovej kontroly alebo daňového konania, či bude mať svedecká výpoveď vplyv na už vykonané dokazovanie, resp. či vykonané dôkazy postačujú, alebo je potrebné vykonať iné dôkazy alebo obstať ešte iné podklady pre rozhodnutie. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal aj s námietkami týkajúcimi sa unesenia dôkazného bremena daňovým subjektom, kedy zdôraznil, že samotná existencia sporných faktúr, ktorými deklaruje dodanie tovarov a služieb, sama o sebe nepreukazuje, že boli vystavené na základe reálneho obchodu, čo znamená, že daňový subjekt musí byť schopný ho preukázať aj v skutočnosti. Okrem iného tiež uviedol, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Zároveň poukázal na to, že z vykonaného dokazovania nemá za preukázané nezákonné presunutie dôkazného bremena na daňový subjekt nad mieru predpokladanú zákonom. K námietke daňového subjektu, že nemá možnosť ovplyvniť konanie svojho dodávateľa uviedol, že je výlučne na jeho rozhodnutí, koho si vyberie za svojho obchodného partnera a je v jeho záujme, aby si obchodných partnerov vyberal s určitou dávkou opatrnosti.

II.

Žaloba

26. Žalobca sa včas podanou žalobou doručenu Krajskému súdu v Nitre dňa 20.05.2021 domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie a žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

27. Žalobca namietal, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, 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 napokon aj, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

28. Správcovi dane vyčítal, že napriek procesnej aktivite žalobcu nevykonával viaceré dôkazy, ktoré navrhoval, napr. výsluchy svedkov, vykonanie miestnej obhliadky, pričom uvedené neodôvodnil. Podľa žalobcu ho správca dane opakovane nevyzval k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a jednostranne ich spochybnil bez ich preverenia. Rovnako tak namietal, že správca dane ho zaťažoval požadovaním dôkazov, ktoré boli v dispozícii dodávateľov, a ktorými on nedisponoval. Ďalej namietal, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, keď porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov (odkazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015), nevyužil vypočutie svedkov, nepreveril údaje uvedené v kontrolných výkazoch z vlastného informačného systému, nereagoval na výzvy a žiadosti žalobcu o vysvetlenie rozsahu požadovaných dôkazov. Mal za to, že správca dane sa na neho snaží preniesť dôkazné bremeno v rozsahu, ktoré by nebol schopný uniesť žiadny bežný daňový subjekt.

29. Taktiež namietal, že nevykonaný výsluch A. E., ktorý viedol účtovníctvo jedného z dodávateľov v období rokov 2016-2017, ale vykonal výsluch pani O. bez upovedomenia, čím mu bolo odopreté právo zúčastniť sa jej vypočutia a klásť jej otázky. V spojitosti s uvedeným poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/28/2011. Dodal, že pri spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. boli vykonané výsluchy len formou písomného svedectva, teda tiež nemal možnosť klásť otázky týmto svedkom. Žalobca zároveň pri svojej argumentácii odkazoval na viaceré rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Ústavného súdu Slovenskej republiky, ako aj na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky.

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

III.

Vyjadrenie žalovaného

31. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 26.01.2022 navrhol žalobu zamietnuť ako nedôvodnú a nepriznať účastníkom náhradu trov konania. K veci uviedol, že žalobca v žalobe neuvádza nové skutočnosti, preto žalovaný trvá na napadnutom rozhodnutí, pričom poukazuje na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

32. Žalovaný zdôraznil, že dodávatelia deklarovaní na predložených sporných faktúrach nepotvrdili dodania tovarov a služieb na sporných faktúrach. 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. Skonštatoval, že správca dane nemal za preukázané, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich žalobca deklaroval v zmysle predložených dokladov. Poukázal na skutočnosť, že doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodaných tovarov a služieb musia mať povahu faktu, to znamená, že všetky účtovné a daňové doklady preukazujúce dodanie predmetného tovaru a služieb musia byť vystavené na materiálnom podklade, teda na základe preukázateľného dodania, čo vyplýva aj z § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Na základe zisteného skutkového stavu bolo možné konštatovať, že zdaniteľné plnenia deklarované v obchodných vzťahoch tuzemských dodávok neboli preukázané.

33. Z platnej Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 upravujúcej spoločný systém fungovania DPH, ako aj z rozhodovacej praxe Súdneho dvora Európskej únie podľa vyjadrenia žalovaného vyplýva, že právo na odpočítanie dane môže byť daňovému subjektu priznané, iba ak sú zároveň splnené formálne, aj vecné podmienky na výkon daného práva. Pod pojmom formálne podmienky sa rozumie, že zdaniteľná osoba má formálne bezchybnú faktúru vystavenú v súlade s príslušnou smernicou. Vecné podmienky na vznik práva na odpočítanie dane znamenajú: (i) na vstupe musia byť tieto 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, (iii) 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 Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/16/2017 zo dňa 24.04.2018, bod. 38). V danom prípade na základe dôvodov uvedených v rozhodnutiach správcu dane aj žalovaného, nebola splnená prvá a druhá vecná podmienka. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že spoločnosti Salanci – LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO deklarované v sporných faktúrach ako dodávatelia nepotvrdili dodania tovarov a služieb na sporných faktúrach a odmietli vystavenie sporných faktúr pre žalobcu. Žalobca nepreukázal, že prijaté (fakturované) tovary a služby boli žalobcovi poskytnuté zdaniteľnými osobami, spoločnosťami Salanci – LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, deklarovanými na sporných faktúrach. Taktiež odmietli vystavenie sporných faktúr pre žalobcu. Žalovaný skonštatoval, že 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.

34. Žalovaný sa nestotožnil so žalobnými námietkami, v ktorých žalobca vyčíta správcovi dane, že nereagoval na výzvy a žiadosti žalobcu o vysvetlenie rozsahu požadovaných dôkazov, zaťažoval žalobcu požadovaním nepredložiteľných dôkazov, nekonal v úzkej súčinnosti so žalobcom a ďalšími účastníkmi konania, pri hodnotení dôkazov postupoval v rozpore so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a vyhodnotil stav veci povrchno bez overenia svojich zistení, z dôvodu, že v daňovom konaní správca dane nevyhľadáva dôkazy za žalobcu, ako kontrolovaný daňový subjekt, pretože označenie, resp. predloženie, tvorí dôkaznú povinnosť žalobcu ako daňového subjektu. Nie je pritom povinnosťou správcu dane inštruovať žalobcu, aké konkrétne dôkazné prostriedky mal využiť, aby mu bolo možné priznať uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

35. Žalovaný s poukazom na obsah odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je toho názoru, že správca dane dal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktoré žalobca v konaní nastolil. Zaoberal sa jednotlivito i žalobcom uplatnenými argumentmi a presvedčivo sa s nimi vysporiadal. Podľa žalovaného sa dostatočným spôsobom vysporiadal s najpodstatnejším argumentom žalobcu, podľa ktorého napriek tomu, že splnil všetky formálne podmienky pre priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, správca dane vyžadoval ako ďalšiu podmienku pre priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty preukázanie dodania tovaru a služieb deklarovanými dodávateľmi a v tomto smere vykonal aj príslušné šetrenie. Žalobca bol o všetkých zistených skutočnostiach a o spôsobe ich zistenia oboznámený. Mal priestor na predloženie dôkazov, prostredníctvom ktorých preukáže pravdivosť svojich tvrdení a oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane, na čo bol žalobca správcom dane aj vyzvaný.

#### IV.

##### Replika žalobcu

36. Na vyjadrenie žalovaného k žalobe reagoval žalobca replikou zo dňa 26.05.2022, v ktorej uviedol, že sa pridrižiava obsahu svojej žaloby, ale zároveň tiež doplnil nové žalobné námietky 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, nakoľko sa nachádzalo na KÚFS, pričom žalovaný iba automaticky prevzal závery KÚFS a tieto nepodrobil žiadnemu hodnoteniu ani overeniu, či sú skutočne založené na účtovníctve žalobcu. Ďalej uviedol, že správca dane nekriticky prebral do daňového konania hodnotenie dôkazov prostredníctvom inej súčasti finančnej správy bez disponovania originálmi dôkazov, preto tento postup bol podľa žalobcu v rozpore so zákonom, nakoľko žalobca ako daňový subjekt nebol účastníkom konania v rámci vyšetrovania KÚFS.

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

#### V.

##### Relevantná právna úprava

38. Podľa § 6 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

39. Podľa § 493e SSP v znení účinnom od 01. júla 2023, 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.

40. 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.

41. 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

49. 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.

50. 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.

51. 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.

52. Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH, predmetom dane je:

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len "členský štát"),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

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

54. Podľa § 9 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu.

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

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

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

58. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítat' od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítat' daň, ak je daň: a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 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) ním uplatnená pri dovoze tovaru alebo zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru.

59. 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.

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

VI.

Konanie na správnom súde a právne posúdenie vecí správnym súdom

61. Krajský súd v Nitre uznesením č. k. 11S/75/2021-246 zo dňa 02.09.2021 vylúčil správnu žalobu ohľadom preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100439145/2021 zo dňa 15.03.2021 na samostatné konanie.

62. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 01. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave, na ktorý prešiel od 01. 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 bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená do senátu 2S správneho súdu. Následne bola vec v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2024 v znení Dodatku č. 4, účinného od 21.05.2024, náhodným výberom prerozdelená a pridelená senátu 7S a je vedená pod sp. zn. NR-11S/126/2021.

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

64. Správny súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“), ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10 a § 13 ods. 1 SSP 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.

65. Právny zástupca žalobcu na pojednávaní zotrval na dôvodoch a petite žaloby. Zároveň vzniesol námietku napádajúcu nezákonné zloženie senátu 7S tunajšieho súdu, ktorý rozhoduje v tejto veci. Uviedol, že v znení Dodatku č. 1 k Rozvrhu práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2023 bola vec pridelená na prejednanie a rozhodnutie sudcovi senátu 2S. Následne v zmysle Dodatku č. 4 k Rozvrhu práce Správneho súdu v Bratislave bola vec pridelená na prejednanie a rozhodnutie senátu 7S v zložení JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M. ako predseda senátu a JUDr. Katarína Kučeráková, Ph.D. a JUDr. Mgr. Juraj Štorcel, Ph.D. ako členovia senátu. Túto svoju námietku žalobca uviedol aj v písomnom podaní zo dňa 21.08.2024, ktoré krátkou cestou predložil súdu priamo na pojednávaní.

K námietke žalobcu proti zloženiu senátu

66. V tejto súvislosti dal žalobca do pozornosti „Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. Plz. ÚS 2/201522“ (citované aj s chybou z písomného podania žalobcu predloženého na pojednávaní), v ktorom súd dospel k záveru, že „z hľadiska podstaty a obsahu základného práva na zákonného sudcu garantovaného č. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je akceptovateľné a udržateľné také

prerozdelenie už pridelenej veci, t. j. veci už skôr pridelenej 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.“ Zároveň poukázal na skutočnosť, že v čase pridelenia veci senátu 7S bol senát 2S funkčný, a teda neexistuje rozumné vysvetlenie postupu súdu, ktorý už skôr pridelenú vec bez ďalšieho prerozdelenia novému senátu, najmä ak členom nového senátu nie je sudca spravodajca, ktorému bola vec pridelená. Záverom uviedol, že mu nie je zrejmé ani to, z akého dôvodu sa k sťažnosti žalobcu, ktorý namietal prieťahy v konaní, vyjadrovala sudkyňa spravodajkyňa JUDr. Ina Šingliarová, ktorá uviedla, že vec jej bola pridelená dňa 08.08.2023, avšak z elektronického súdneho spisu nevyplýva, že by jej bola predmetná vec pridelená.

67. Pokiaľ ide o námietku nezákonného zloženia senátu 7S 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).

68. Vo vzťahu k prejednávanej veci správny súd dáva do pozornosti aj podstatné právne a judikatúrne východiská:

„V nadväznosti na citované ústavné rozhodnutie súdu 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 pridelovania 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.“ (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV. ÚS 479/2013-101 z 25.11. 2014).

69. Pokiaľ ide o Ústavným súdom Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd SR“) spomínaný explicitný zákaz zmeny personálneho obsadenia senátu vo veciach už pridelených na prerokovanie a rozhodnutie v zmysle 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 § 51a ods. 3 zákona o súdoch účinný od 01.05.2011 do 31.08.2014, pričom aktuálne účinné znenie § 51a ods. 3 zákona o súdoch upravuje výnimky na možnosť prideliť sudcovi rozvrhom práce na konanie a rozhodovanie veci 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 v Bratislave na

rok 2024 explicitný zákaz zmeny personálneho obsadenia senátu po pridelení veci na rozhodnutie už nebol v ustanovení § 51a ods. 3 zákona o súdoch upravený.

70. V súvislosti s inštitútom tvorby rozvrhu práce a zmeny zákonného sudcu dáva správny súd do pozornosti aktuálne aplikované relevantné znenie ustanovení § 51 ods. 1 vety prvej zákona o súdoch 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 § 51 ods. 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 (písm. 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 prerozdelí do iného senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca tak, aby prerozdelením veci bola zabezpečená rovnomerná zaťaženosť senátov na súde“, (písm. c) výraznej nerovnomernosti zaťaženosť sudcov.

71. V nadväznosti na uvedené právne závery Ústavného súdu SR možno vyabstrahovať základné ústavno-konformné požiadavky, ktoré musia byť naplnené pri personálnej zmene v zložení senátu po pridelení veci, a sice, musí sa tak udiť na základe zmeny rozvrhu práce súdu, tieto zmeny môžu byť vykonané v súlade so zákonom, teda za podmienok predpokladaných zákonom, resp. za účelom stanoveným zákonom a s prihliadnutím na najvýznamnejšiu ústavnú požiadavku, tieto zmeny musia byť realizované v súlade so zásadou prideľovania vecí sudcom podľa vopred daných pravidiel určených v rozvrhu práce tak, aby bol vylúčený svojvoľný a účelový výber sudcov.

72. Zmena v zložení senátu 2S 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“. 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 01.06.2023) náhodným výberom prideľovať, 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 § 51 ods. 4 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.

73. V tomto ohľade nemožno konštatovať, že by zmeny v zložení v tejto veci rozhodujúceho senátu 7S 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, nie sú členovia namietaného senátu 7S toho názoru, že by vedome, viazaní aktuálnym rozvrhom práce, porušovali ústavné právo žalobcu nebyť odňatý jeho zákonnému sudcovi. Na tomto mieste správny súd zároveň 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).

74. S prihliadnutím na uvedený kontext nemožno prisvedčiť formalistickej požiadavke právneho zástupcu žalobcu, aby v predmetnej veci rozhodol senát 2S, 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.  
K žalobným bodom

75. Vo vzťahu k predmetu správneho súdneho prieskumu správny súd uvádza, že úlohou správneho súdu bolo v medziach žalobných bodov preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane v sume 12.984,- Eur za zdaňovacie obdobie august 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. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí nevyseltoval len informácie a dôkazy týkajúce sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia august 2017, ale zahrnul aj dôkazy a zistené skutočnosti týkajúce sa iných zdaňovacích období, čo malo za následok rozsiahlosť a sťažnú prehľadnosť predmetného rozhodnutia.

76. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

77. Medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2017 pri ním tvrdených dodávkach tovaru a služieb od jeho priamych dodávateľov – Salanci – LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO s.r.o.

78. Úlohou správneho súdu nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav, či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, podľa pravidiel logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Podľa ustálenej judikatúry (napr. nález Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 127/07-21 alebo rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžo/5/2009, sp. zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmavať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

79. Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou a spôsobom uvedenými na faktúre (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23. februára 2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17. januára 2013). Správny súd poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/108/2014, sp. zn. 8Sžf/22/2014, sp. zn. 8Sžf/23/2014, sp. zn. 8Sžf/24/2014, sp.

zn. 3SŽf/125/2013, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora Európskej Únie.

80. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6SŽfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8Afs/23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave). Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno od daňových subjektov požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je zo strany daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. probatio diabolica; rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 15, 16).

81. V zmysle zákona o DPH sa pod hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane rozumejú: 1) existencia zdaniteľného plnenia, 2) dodanie zdaniteľnou osobou a 3) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. V prejednávanej veci bolo orgánmi finančnej správy spochybnené predovšetkým splnenie podmienky - uskutočnenie zdaniteľného plnenia (poskytnutia tovarov a služieb) subjektmi označenými ako dodávatelia na vystavených faktúrach. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. 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. Úlohou správcu dane je verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07.02.2023).

82. 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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru, či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia, tak vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017).

83. Žalobca preukázanie svojich tvrdení opiera o predloženie faktúr a listín. Avšak je potrebné si uvedomiť, že predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie zo strany tam uvedeného dodávateľa, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek

plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady (či už sú to faktúry, objednávky, dodacie listy, či iné listinné doklady) bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia zo strany dodávateľa nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené daňovým subjektom uvedeným na faktúre ako dodávateľ.

84. Zákon o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a) až d) ako i v § 51 ods. 1 písm. a) až d) zákona o DPH. Vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarovaný v daňovom doklade.

85. Pri posudzovaní námietok žalobcu v správnej žalobe správny súd vychádzal z administratívneho spisu, ktorý mu bol predložený a zameral sa na skúmanie a zistenie toho, či vykonané dôkazy, z ktorých daňové orgány vychádzali, sú natoľko relevantné, že z nich možno logicky vyvodíť skutkový záver, ku ktorému dospeli daňové orgány a či vykonané dôkazy daňové orgány správne posúdili, a to jednotlivito ako i v ich vzájomnej súvislosti.

86. K námietke žalobcu, že ho správca dane neprimerane zaťažil dôkazným bremenom bez splnenia si povinnosti opakovane ho vyzvať k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a na odstránenie pochybností, správny súd uvádza, že je nedôvodná. Správny súd pritom vychádzal z toho, že vo všeobecnosti prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora Európskej Únie. Správny súd v tomto kontexte uvádza, že zákonodarca prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt.

87. Správca dane vlastným šetrením zistil také objektívne skutočnosti, na základe ktorých mal dôvodnú pochybnosť o reálnom uskutočnení deklarovaných plnení, ktoré žalobca neodstránil. Žalobca bol preukázateľne opakovane vyzývaný na predloženie dokladov na preukázanie svojich tvrdení deklarovaných na faktúrach a na vysvetlenia, písomne bol ešte pred vydaním Protokolu podrobne oboznámený s kontrolnými zisteniami listom č. 101108750/2020 zo dňa 01.07.2020 spolu s vyšpecifikovanými pochybnosťami a výzvou na predloženie dôkazov. Tým došlo k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt. Aj napriek jeho vyjadreniu 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 nezahody, 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. a spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO) ako aj nezahody vyplývajúce z vyjadrení Ing. Lubomíra Salanciho - konateľa spoločnosti Salanci – LMS s.r.o., konateľov G. J. a D. C. zo spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO a D. D. O., konateľky Adept School s.r.o., v porovnaní s obsahom faktúr predložených žalobcom, informácie získané prostredníctvom KÚFS, či informácie získané z daňovej kontroly robené v spoločnosti Adept School s.r.o. Spolu s Protokolom zaslal správca dane žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam v Protokole v lehote do 08.10.2020, ku ktorému sa žalobca vyjadril až po lehote a nedoložil ani relevantné dôkazy. Správny súd má za to, že správca dane v oznámení o kontrolných zisteniach ako aj v Protokole jasne uviedol, že nielen že má pochybnosti, ale aj uviedol, v čom spočívajú a že nemá preukázanú reálnosť uskutočnených zdaniteľných obchodov, čím preniesol dôkazné bremeno na žalobcu. Žalobca ani dodatočne ďalšími dôkazmi neodstránil pochybnosti správcu dane.

88. Hodnotenie dôkazov neznamena mechanické preberanie informácií či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane dostatočne vyčerpal svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr a to aj v spojení s obsahom vyjadrení konateľov dodávateľov. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa

to znamená, že správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemohol ich uznať ako relevantné, lebo kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcom dane neodstránil, čo je prípad žalobcu. Z tohto dôvodu má správny súd za to, že v procese dokazovania došlo k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. A následne, keďže daňový subjekt majúci dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal svoje tvrdenia, tak mu nebol uznaný nárok na odpočet dane (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020). Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako aj Ústavného súdu SR (rozhodnutia uvádzané vyššie).

89. Námietku žalobcu, že správca dane pri výkone kontroly nedostatočne zistil skutočný stav, správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Účelom daňovej kontroly je overiť pravdivosť a úplnosť podaného daňového priznania podľa účtovnej evidencie a prvotných dokladov daňovníka, aby daň bola odvedená do štátneho rozpočtu v správnej výške. Určenie hranice dôkaznej povinnosti daňového subjektu je vždy individuálne, vyplýva to z toho ktorého prípadu, preto vždy treba mať na zreteli, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu, získavať dôkazy o tom, že bol obchod uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti. Keďže žalobca si uplatnil nárok na odpočet dane pri zdaňovacom období august 2017 z dodávateľských faktúr od Salanci – LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s.r.o., správca dane aj sám zisťoval objektívne skutočnosti a preukázal svoje tvrdenia. 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.

90. 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 spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO s.r.o.) v zdaňovacom období august 2017. Je potrebné si uvedomiť, že daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH môže vzniknúť iba na základe faktického dodania tovaru alebo služby (čo žalobca nepreukázal) a nie na základe vystavenia faktúr s daňou z pridanej hodnoty. Základnou podmienkou práva na odpočítanie dane je, aby išlo o tovary a služby, ktoré naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Správca dane pri posudzovaní dôvodnosti uplatneného nároku na odpočítanie DPH musí vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo samotných zistení, a teda, či v prípade predložených dokladov neabsentuje materiálny základ. Skutočnosť, že boli vyhotovené a predložené faktúry, nie je relevantným dôkazom, že k dodaniu tovarov a služieb došlo. 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 deklarovani dodávateľa, u ktorých by v súvislosti s týmto dodaním vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH.

91. Taktiež ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil aj námietku ohľadom nevypočutia svedkyne D. D. O. 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, nie účtovníčkou. Správca dane použil len dokumenty ako dôkaz, o čom bol správcom dane spísaný aj úradný záznam dňa 26.03.2020 a so zistenými skutočnosťami oboznámil aj žalobcu. Obdobne správca dane postupoval aj pri spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. (úradný záznam zo dňa 19.06.2020). V rámci daňovej kontroly správca dane postupoval v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku, podľa ktorého 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.

92. Námietku žalobcu o nevypočutí A. E. ako svedka ohľadom jeho vedenia účtovníctva v Adept School s.r.o. vyhodnotil správny súd taktiež ako nedôvodnú. Správca dane oboznámil žalobcu so zisteniami týkajúcimi sa horeuvedených dodávateľov žalobcu vo vyššie uvedenej výzve zo dňa 01.07.2020, ktorou

ho zároveň vyzval na predloženie ďalších dokladov preukazujúcich žalobcom tvrdené skutočnosti, pričom žalobca na toto oboznámenie reagoval iba požiadavkou na vykonanie miestneho zisťovania u žalobcu, teda ani neposkytol také vyjadrenie, že by mohli byť pochybnosti o reálnosti obchodovania žalobcu so spoločnosťou ENVIRO s.r.o. (ako aj ďalšími dodávateľskými spoločnosťami) odstránené práve výsluchom tejto osoby, a to aj vzhľadom na absenciu možnosti overenia prípadných tvrdení A. E. priamo u spoločnosti ENVIRO s.r.o., ktorá je nekontaktným a nespolupracujúcim subjektom, respektíve pri nepotvrdení obchodnej činnosti so žalobcom zo strany konateľov Adept School s.r.o., AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. a Salanci – LMS s.r.o. Správca dane pri preverovaní vychádzal z výpovedí konateľov deklarovaných dodávateľov, pričom A. E. nebol v rozhodnom čase osobou splnomocnenou zastupovať niektorého z deklarovaných dodávateľov. Navyše je potrebné uviesť, že výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsah, vzhľadom na postavenie takýchto svedkov, môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať priamo u dodávateľského subjektu.

93. Je tiež potrebné uviesť, že z administratívneho spisu vyplýva, že A. E. využil právo nepodať vysvetlenie už pred KÚFS z dôvodu, že by si mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania, ako aj tá skutočnosť, že A. E. sa už v rámci daňovej kontroly spoločnosti ENVIRO, s. r. o. nedostavil ako jej konateľ k správcovi dane. Vzhľadom na stav dokazovania (nekontaktnosť spoločnosti ENVIRO, s.r.o. a nepotvrdenie obchodnej spolupráce so žalobcom zo strany ostatných deklarovaných dodávateľov) a vyššie uvedené dôvody nevyhodnotil správny súd nevykonanie toho výsluchu ako pochybenie daňových orgánov, pretože nešlo o svedka spôsobilého vypovedať k relevantným skutočnostiam, keďže za dodávateľov označených na preverovaných faktúrach nevystupoval a ani za nich nekonal.

94. Námietku o nesprávnom vyhodnotení dôkazov považuje správny súd za nedôvodnú, pretože 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 obstať ešte iné podklady pre rozhodnutie. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. V rámci dokazovania posudzuje správca dane závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov, a tiež posudzuje vierohodnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a rozhoduje o ich dôkaznej sile. Žalobca na svoju obranu uviedol všetky dôkazy, ktoré predložil správcovi dane, ale z administratívneho spisu správneho súdu vyplynulo, že medzi nimi nie sú žiadne relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili tvrdenia konateľov dodávateľov, že tovar ani služby žalobcovi neposkytli, že tento predmet faktúry netvorí predmet ich podnikateľskej činnosti, že medzi vystavenými faktúrami dodávateľskými spoločnosťami sa nenachádzajú sporné faktúry pre žalobcu a ani dôkazy, ktorými by napríklad zdôvodnil, prečo mal v jeho predložených faktúrach uvádzané iné čísla bankových účtov (v ktorých bol A. E. disponentom, alebo aj majiteľom), prečo sa číselné rady na faktúrach žalobcu a dodávateľských spoločností nezhodujú, prečo neobsahujú predpísané náležitosti.

95. Správny súd dal za pravdu daňovým orgánom pri ich zdôvodnení, prečo nevykonali žalobcom navrhovaný dôkaz v podobe miestneho zisťovania. Miestne zisťovanie u žalobcu nie je spôsobilé zmeniť doterajšie výsledky dokazovania vo vzťahu k neexistencii reálneho plnenia od konkrétnych dodávateľov. Prípadne by miestne zisťovanie potvrdilo len existujúci tovar, resp. službu, no nie reálnosť dodania, ktoré bolo predmetom kontrolovaného odpočtu dane z príadnej hodnoty..

96. Námietka žalobcu, že sa správca dane nezaoberal ním predloženými dôkazmi, je nedôvodná. Z obsahu administratívneho spisu ako aj prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia žalovaného je zrejme, že správca dane sa podrobne zaoberal dôkazmi, ktoré mu boli v rámci daňového a vyrubovacieho konania predložené, vyhodnocoval ich jednotlivito aj vo vzájomných súvislostiach, porovnával jednotlivé získané dôkazy. To, že dôkazy správca dane nevyhodnotil podľa predstáv žalobcu, nemôže byť hodnotené ako vada konania správcu dane. Podľa názoru správneho súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, správca dane vykonal vo veci dostatočné dokazovanie, preto nie je možné tvrdiť, že by daňovým konaním a spôsobom vykonávania dokazovania došlo k porušeniu procesných predpisov či porušeniu práv žalobcu. Správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných logických dôvodov, nemožno ich považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov taktiež

nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

97. 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 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 plnenia mu boli dodané iným platiteľom dane – osobou registrovanou pre DPH, pričom v dôsledku uvedeného možno taktiež konštatovať, že u osôb, ktoré boli žalobcom označené ako dodávatelia, 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.

98. 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, pričom ide o orgán štátnej správy, a preto mu súd náhradu trov konania nepriznal.

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

#### **Poučenie:**

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 a v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) 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. c) 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 správnym 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 správny 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 veci, 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 správnym 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).