

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-6S/33/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200217
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Tatiana Sabadošová
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:7021200217.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Tatiany Sabadošovej a členov senátu Mgr. Michala Magura a JUDr. Ing. Lenky Figulovej, v právnej veci žalobcu: ORNATIS, s.r.o., so sídlom Zborovská 2, Košice, IČO: 47 458 763, právne zastúpený: JUDr. Peter Majerník, advokát so sídlom Werferova 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100079306/2021 zo dňa 19. januára 2021, takto

rozhodol:

I. Žalobu z a m i e t a .

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

odôvodnenie:

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice rozhodnutím č. 101499480/2020 zo dňa 29.09.2020 (ďalej aj ako "správca dane" a "rozhodnutie správcu dane") podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj "daňový poriadok") vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 19 250,00 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2017 konštatujúc porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj „zákon o DPH“).

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100079306/2021 zo dňa 19.01.2021 (ďalej aj "napadnuté rozhodnutie") podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. Z obsahu administratívneho spisu ako aj z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane začal dňa 28.05.2018 na základe oznámenia č. 100893519/2018 zo dňa 07.05.2018 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2017. V jej rámci bolo zistené, že v kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodania tovarov a služieb (okrem iných aj) od spoločnosti LUC CAR, s.r.o., so sídlom Gorkého 10, Bratislava, IČO: 50 565 508 za zverejnenie reklamy pre klientov ako partnerov Zimných majstrovstiev SR kadetov na základe faktúr

- č. 1020170318, so základom dane 2 850 € a DPH 570 €;
- č. 1020170319, so základom dane 4 750 € a DPH 950 €;
- č. 1020170320, so základom dane 4 750 € a DPH 950 €;
- č. 1020170321, so základom dane 23 750 € a DPH 4 750 €;
- č. 1020170322, so základom dane 10 000 € a DPH 2 000 € a

od spoločnosti HK Trans, s.r.o. so sídlom Znievska 19, Bratislava, IČO: 46 102 540 za zverejnenie reklamy pre klientov ako partnerov GP series na základe faktúr

- č. OF3112035, so základom dane 1 900 € a DPH 380 €;
- č. OF3112036, so základom dane 4 750 € a DPH 950 €;
- č. OF3112037, so základom dane 4 750 € a DPH 950 €;
- č. OF3112038, so základom dane 9 500 € a DPH 1 900 €;
- č. OF3112039, so základom dane 14 250 € a DPH 2 850 € a
- č. OF3112040, so základom dane 15 000 € a DPH 3 000 €.

4. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vo vzťahu k spoločnosti HK Trans, s.r.o. (pre túto časť odôvodnenia ďalej aj ako „dodávateľská spoločnosť“ alebo „dodávateľ“) najmä zistil, že žalobca ako objednávateľ dňa 31.10.2017 uzatvoril zmluvu o reklame s dodávateľom, predmetom ktorej je zverejnenie reklamy pre žalobcu ako reklamného partnera na medzinárodných podujatiach série GP, pričom zmluva bola uzatvorená na obdobie od 01.11.2017 do 31.12.2017 s tým, že zmluva bola na strane dodávateľa podpísaná konateľom dodávateľskej spoločnosti Gáborom Lukácsom.

5. Správca dane zistil, že dodávateľ so správcom dane nespolupracuje, na adrese sídla nie je evidovaný a zásielka s predvolaním konateľa sa vrátila správcovi dane späť s poznámkou maďarského doručovateľa pošty o tom, že príjemca je neznámy.

6. Správca dane z iného daňového konania a nahliadnutím do údajov v informačnom systéme finančnej správy zistil, že za dodávateľskú spoločnosť vyberá z banky finančnú hotovosť pán A. B., ktorý túto spoločnosť nepozná a nepozná ani jej konateľa. Pán B. u iného správcu dane uviedol, že tieto vklady a výbery hotovosti vykonával na základe ponuky od pána C. D. z D. E. (a tiež za jeho asistencie) za finančnú odmenu. Konateľa dodávateľskej spoločnosti nepozná, stretol ho iba raz, keď boli otvárať účet v Košiciach, nie je s ním v kontakte a pri stretnutí rozprával po maďarsky.

7. Dodávateľská spoločnosť podľa správcu dane vykazuje znaky nastrčenej osoby, na základe ktorou vystavených faktúr si iní platitelia uplatňujú značné odpočítania dane.

8. Ďalej maďarská daňová správa na základe žiadosti o MVI vypočula pána F. G., ktorý ale nemal informácie o činnosti spoločnosti a nedisponoval žiadnymi dokumentmi. V preverovanom období mal iba príjem zo zamestnania, pracoval vo viacerých spoločnostiach, ale neuchoval si o tom doklady, zároveň bol zakladateľom, vlastníkom a konateľom spoločnosti Garecht Clean, Kft., obchodnú činnosť na území Slovenskej republiky nevykonával, nikdy nebol a ani nie je konateľom žiadnej Slovenskej obchodnej spoločnosti, nevystavil a nepodpísal žiadne faktúry v mene dodávateľskej spoločnosti a túto, rovnako ako ani spoločnosť Mobile trading Slovakia, s.r.o. a žalobcu nepozná. V inom daňovom konaní žalobcu správca dane prostredníctvom maďarskej daňovej správy získal potvrdenie o tom, že v danom prípade išlo o výsluch osoby - F. G., o ktorej vypočutie požiadal slovenský správca dane, a tak nedošlo k vypočutiu inej osoby rovnakého mena a priezviska.

9. Preverení dodania služby fakturovanej žalobcom spoločnosti MJ TRADE, s.r.o., so sídlom Tulska 2283/15, Zvolen správca dane zistil, že konateľka tejto spoločnosti – pani E. D. H. poprela obchodnú spoluprácu so žalobcom a vystavenie faktúr, pričom žalobcu nepozná, z čoho správca dane dovodil, že skutočné dodanie služby uvedenej na faktúre č. OF3112039 neprebehlo.

10. Podľa správcu dane z vyjadrení F. G. vyplýva, že nemohol byť reálne prítomný pri zriadení podnikateľského účtu v I., C., ani nepodpísal žiaden dokument v mene dodávateľskej spoločnosti, a preto je zmluva medzi žalobcom a dodávateľskou spoločnosťou nedôveryhodným dôkazom.

11. Vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti LUC CAR, s.r.o. (pre túto časť odôvodnenia ďalej tiež ako „dodávateľská spoločnosť“ alebo „dodávateľ“) správca dane vykonal dokazovanie a dospel k nasledovným zisteniam

- aktuálny konateľ dodávateľskej spoločnosti J. K. je nekontaktný, bol však vypočutý na základe žiadosti o MVI maďarským správcom dane, pričom uviedol, že nevykonával obchodnú činnosť na Slovensku, zvyčajne cestuje do Košíc, kde rekonštruje pece alebo rúry v spoločnosti Gloabau, kde podpisoval bližšie nešpecifikované dokumenty. Samotnú dodávateľskú spoločnosť ani žalobcu nepozná;

- bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti pán F. D. so správcom dane nespolupracuje a aj napriek tomu, že si prevzal zásielku s predvolaním, na pojednávanie sa nedostavil, pričom bol v pozícii svedka vypočutý v inom konaní a na otázky správcu dane odpovedal iba všeobecne, nič si nepamätal, v úvode ústneho pojednávania si nespomínal na činnosti, ktoré boli predmetom fakturácie a pôsobil neisto;

- pán F. D. bol následne správcom dane vypočutý na základe návrhu žalobcu vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly, pričom správcovi dane uviedol, že v preverovanom období vykonával obchodnú činnosť a bol sprostredkovateľom stavebných prác a reklamy, nevedel predložiť daňové doklady dodávateľskej spoločnosti, iba predložil protokol o odovzdaní a prevzatí účtovníctva dodávateľskej spoločnosti zo dňa 06.12.2017 s tým, že účtovníctvo bolo odovzdané súčasnému konateľovi. Svedok

potvrdil, že pozná osoby oprávnené konať za žalobcu a komunikoval s pánom L. M.. Potvrdil, že podpis a pečiatka na faktúrach sú jeho, potvrdil uskutočnenie deklarovanych obchodov a ďalej popísal spôsob vykonania týchto obchodov s tým, že po prevzatí materiálov od pána M. tieto odovzdal svojim subdodávateľom, ktorých názvy neuviedol. Svedok predložil fotodokumentáciu z Majstrovstiev Slovenska vo vodnom póle a tiež uviedol, že jedným z odberateľov bola spoločnosť MOKRÁ LOPTA TEAM, s.r.o.;

- v mieste sídla sa označenie dodávateľskej spoločnosti nenachádza;

- správca dane od banky VÚB, a.s. zistil, že dodávateľská spoločnosť má vedený účet v tejto banke, ktorý bol otvorený dňa 28.02.2017, jeho majiteľom je pán D. a na účte nie je vedený žiadny disponent. I. C. potvrdila správcovi dane, že dodávateľská spoločnosť mala vedený účet v tejto banke, ktorý bol zriadený dňa 01.12.2016 a bol zrušený dňa 07.09.2017 pani G. A.. Na základe týchto zistení správca dane vyhodnotil výpoveď svedka D. tak, že táto je v rozpore so zisteniami správcu dane - teda, že bankový účet je stále otvorený a nebol zrušený a jeho majiteľom je stále p. D.;

- svedok p. D. si nepamätal, kto reklamu vyhotovil, ku všetkým deklarovanim obchodom sa vyjadril len vo všeobecnej rovine, bez presnej špecifikácie a určenia miesta, času a spôsobu zdaniteľných plnení, zároveň existuje nesúlad v predmete fakturácie, podľa ktorého išlo o fakturáciu za zverejnenie reklamy, pričom svedok potvrdil že tento iba sprostredkoval dodanie reklamy.

12. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 100187469/2019 zo dňa 09.01.2019 (ďalej aj ako „Protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole žalobcovi doručený dňa 30.01.2019. Správca dane dňa 10.07.2019 prerokoval pripomienky predložené žalobcom k protokolu a zotrval na závere, že žalobca nepreukázal, že služby boli uskutočnené práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach, a teda žalobca si nemôže odpočítať daň z faktúr podľa bodu 3 tohto rozsudku keďže nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

13. Žalovaný posudzujúc odvolanie žalobcu stručne zrekapituloval zistenia a závery správcu dane a s týmto sa v plnom rozsahu stotožnil, pričom najmä uviedol, že žalobca preukazoval splnenie podmienok pre odpočítanie dane iba faktúrami, zmluvami, účtovnými dokladmi, fotodokumentáciou zverejnených billboardov, plagátov a panelov a tvrdením o realizácii deklarovanych služieb deklarovanimi dodávateľmi. Žalobca však nepredložil žiadne jednoznačné doklady, ktoré by preukazovali dodanie služieb práve týmito spoločnosťami. Žalobca neuviedol žiadne bližšie informácie o tom, kto, kde, kedy a za akých konkrétnych okolností služby dodal, nešpecifikoval konkrétne služby, ich rozsah a podobne. Poukázal na skutočnosť, že dodávateľské spoločnosti sú aktuálne nekontaktné, zároveň konateľ spoločnosti HK Trans, s.r.o. poprel výkon obchodnej činnosti na území Slovenska, poprel, že by bol konateľom akejkolvek slovenskej obchodnej spoločnosti, že by poznal žalobcu, a tiež poprel vystavenie a podpísanie faktúr, ktoré boli predmetom preverovania správcu dane. Ďalej uviedol, že aktuálny konateľ spoločnosti LUC CAR, s.r.o. poprel výkon obchodnej činnosti na Slovensku a nemal žiadne informácie od tejto spoločnosti, ani o žalobcovi.

14. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a z jeho rozhodnutia je zrejmé, že všetky dôkazy vyhodnotil jednotlivo, a tiež v ich vzájomnej súvislosti. Fakturácia služieb konkrétnym odberateľom žalobcu ani fotodokumentácia zverejnenej reklamy ešte nepreukazujú, že k dodaniu týchto služieb došlo práve dodávateľmi uvedenými na faktúrach a že zákonné podmienky pre odpočítanie dane boli splnené. Taktiež žalovaný uviedol že nepriznanie práva na odpočítanie dane zo všetkých faktúr od spoločnosti HK Trans, s.r.o. nebolo odôvodnené preverovaním dodania reklamy u spoločnosti MJ TRADE, s.r.o.. Správca dane v tomto prípade vychádzal z vyjadrenia svedka F. G., konateľa spoločnosti HK Trans, s.r.o., ktorého vypočula maďarská daňová správa, ktorá opakovane potvrdila, že vypočula osobu, ktorej identifikačné údaje sú zhodné s údajmi, ktorými disponoval správca dane a ktoré boli zistené spolupráci s Okresným súdom Košice I.

15. Vo vzťahu k faktúram od spoločnosti LUC CAR, s.r.o. bývalý konateľ Gergely Mráz ani aktuálny konateľ J. K. nepredložili správcovi dane žiadne doklady, ktorými by preukázali reálne dodanie služieb žalobcovi. Navyše z vyjadrení F. D. vyplynulo, že reklamné služby mal iba sprostredkovať.

II.

Správna žaloba, stanoviská,
konanie pred správnym súdom

A. Správna žaloba

16. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 100595870/2021 zo dňa 14.04.2021 správnu žalobu podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „S.s.p.“).

Navrhol, aby správny súd rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

17. V správnej žalobe vo vzťahu k dodaniu služieb spoločnosťou HK Trans s.r.o. najmä uviedol, že

- správca dane dodanie fakturovaných služieb spoločnosťou HK Trans s.r.o. ani v protokole ani vo svojich rozhodnutiach relevantným spôsobom nespochybnil;
- správca dane na strane 7 prvostupňového rozhodnutia nesprávne uviedol základ dane a súčet tohto základu s daňou pri faktúrach č. OF3112035 a č. OF3112037, z ktorého dôvodu je rozhodnutie zmätočné;
- na faktúre č. OF3112039 je nesprávne uvedený názov spoločnosti, keďže namiesto „MJ TRADE s.r.o.“ bola partnerom žalobcu spoločnosť MJ-TRADING, s.r.o., čo vyplýva z predložených dokladov - správca dane vypočul konateľku spoločnosti MJ TRADE s.r.o.;
- poskytnutie služieb bolo jednoznačne deklarované a aj preukázané dodávateľom žalobcu;
- správca dane neodôvodnil, prečo považuje dodanie reklamných služieb za neuskutočnené;
- žalobca v rámci daňovej kontroly predložil zmluvy, faktúry, monitoringy plnení, kópie zverejnenej reklamy, jednotlivé plagáty a ďalšie dôkazy o realizácii objednaných plnení, ktoré správca dane žiadnym spôsobom nespochybnil;
- správca dane opiera svoje závery výlučne o skutočnosti na strane dodávateľa žalobcu, ktorého nepreveroval v čase realizácie sporných obchodov, ale s odstupom času, ide teda o skutočnosti mimo daňového subjektu, pričom správca dane nikdy nespochybnil, že žalobca následne služby poskytol svojim odberateľom;
- správca dane nevysvetlil, ako má žalobca preukázať poskytnutie služieb;
- už samotná faktúra vystavená dodávateľom je dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa uskutočnilo dodanie tovaru, resp. služieb – k tomu žalobca poukazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci PPUH Stehcamp, C-227/14;
- správca dane nevypočul ani jedného z ostatných reklamných partnerov, ktorých názvy boli na faktúrach od dodávateľskej spoločnosti;
- správca dane žiadnym spôsobom nezdôvodňuje, prečo považuje tvrdenia a dôkazy predložené žalobcom za nepreukázateľné;
- skutočnosť, že sa v priebehu daňovej kontroly tretie subjekty stanú nekontaktnými nemôže byť daňovému subjektu na ťarchu;
- obsah rozhodnutia správcu dane sa prevažne venuje dôkazom týkajúcim sa dodávateľov žalobcu a nie samotnému žalobcovi, pričom správca dane dôkazy predložené žalobcom vôbec nevyhodnotil;
- žalobca poukazuje na právny názor uvedený v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011;
- správca dane neunesol dôkazné bremeno o preukázaní zneužitia systému DPH;
- osoba vypočutá maďarskou daňovou správou nemôže byť osobou, ktorá je konateľom spoločnosti HK Trans s.r.o., nakoľko sám konateľ žalobcu sa pred správcou dane vyjadril, že spolupráca medzi žalobcom a spoločnosťou HK Trans s.r.o. vznikla na základe Zmluvy o reklame, ktorú podpísal pán Gábor Lukács, ktorý rozprával po slovensky, aj keď s maďarským prízvukom;
- pán F. G. je podľa výpisu z obchodného registra konateľom a spoločníkom spoločnosti HK Trans s.r.o., a to odo dňa 08.07.2017, z ktorého dôvodu musel byť na území Slovenskej republiky minimálne pri podpisovaní zmluvy o prevode obchodného podielu, ktorú musel podpisovať pred notárom, ako aj ďalších listín;
- z výsluchu svedka A. B. vyplýva, že F. G. stretol, keď bol otvárať účet v banke, na ktorom pán G. figuruje ako osoba oprávnená k účtu a pánovi B. zriadil dispozičné právo k účtu;
- o výsluchu svedka F. G. nebol žalobca upovedomený a maďarskou stranou nebola predložená ani len vlastnoručne podpísaná zápisnica o výsluchu svedka - postup správcu dane bol v rozpore s ustanovením § 25 ods. 4 daňového poriadku, nakoľko žalobcovi nebolo umožnené kľásť svedkovi otázky.
- zo zbierky listín, konkrétne z Rozhodnutia jediného spoločníka obchodnej spoločnosti HK Trans, s.r.o. zo dňa 29.11.2017 vyplýva, že F. G. u notára JUDr. Pavla Doriča, PhD. v Košiciach podpísal rozhodnutie jediného spoločníka obchodnej spoločnosti HK Trans, s.r.o. o zmene sídla spoločnosti, pričom podpis na rozhodnutí sa zhoduje s podpisom na faktúrach;
- z odpovede TATRA BANKA a.s. vyplýva, že pán Gábor Lukács, je evidovaný v banke ako majiteľ účtu spoločnosti HK Trans s.r.o.;
- pokiaľ pán F. G. tvrdí, že nebol na Slovensku, nie je konateľom žiadnej spoločnosti, nič za spoločnosť HK Trans s.r.o. nepodpisoval a nezriadil žiaden účet v banke, potom muselo dôjsť k hrubému porušeniu povinností notára osvedčujúceho podpis, k porušeniu povinností pracovníkov banky a navyše klame aj svedok B. a konateľ daňového subjektu alebo sa buď nejedná o F. G., konateľa HK Trans s.r.o. alebo táto osoba klame;

- na uvedené žalobca následne poukazuje aj v súvislosti s uzatvorenou zmluvou o reklame a vo vzťahu k dodaniu služieb spoločnosťou LUC CAR s.r.o. najmä uviedol, že
- správca dane dodanie fakturovaných služieb relevantným spôsobom nespochybnil;
- p. D. bol konateľom spoločnosti do 06.12.2017, pričom k zápisu zmeny konateľa spoločnosti došlo až 10.01.2018 a teda žalobca v čase realizácie obchodov nemohol vedieť, že k zmene konateľa u jeho dodávateľa vôbec došlo;
- napriek tomu, že svedok D. preukázal odovzdanie úplnej účtovnej dokumentácie novému konateľovi, správca dane odôvodňuje nepriznanie nároku na odpočítanie DPH aj z dôvodu nepredloženia účtovnej dokumentácie týmto svedkom;
- služby boli objednané priamo od spoločnosti LUC CAR s.r.o., a táto spoločnosť dodala služby žalobcovi prostredníctvom svojho dodávateľa – hoc túto svedok nazval sprostredkovaním reklamy, netvrdil, že by objednané plnenie nedodal a namiesto dodania plnenia by iba sprostredkoval obchodný vzťah medzi žalobcom a treťou osobou;
- z vyjadrovania svedka ako aj z následnej mailovej komunikácie so správcom dane je zrejmé, že hoci svedok rozumie slovenskému jazyku, má značné problémy s komunikáciou, a preto bol správca dane povinný k výsluchu svedka zabezpečiť tlmočníka;
- svedok Mráz potvrdil dodanie služieb a predložil fotodokumentáciu zo zverejnenia reklamy;
- žalobca nevie ovplyvniť preukázanie subdodávateľských vzťahov jeho dodávateľa a ich preukázanie nemôže správca dane v rámci daňovej kontroly u žalobcu vyžadovať;
- správca dane po vydaní rozhodnutia Finančným riaditeľstvom SR č. 102709225/2019 zo dňa 22.11.2019, ktorým žalovaný zrušil prvotné rozhodnutie daňového úradu, požiadal maďarskú finančnú správu dňa 25.02.2020 žiadosťou o MVI o vypočutie svedka J. K., čím správca dane využil vyrubovacie konanie na zabezpečenie ďalších dôkazov v rozpore s účelom vyrubovacieho konania a neprimeraným spôsobom tak fakticky predĺži samotnú daňovú kontrolu;
- v súvislosti s vypočutím svedka J. K. žalobca uviedol, že ide o obdobnú situáciu ako v prípade vypočutia svedka F. G., a preto v ďalšom odkazuje na argumentáciu uvedenú v časti III. správnej žaloby;
- nie je zrejmé, ako skutočnosť, či pán D. po odovzdaní účtovníctva a bankomatových kariet od firemného účtu aj formálne zrušil účet v banke, ovplyvňuje obchodnoprávny vzťah medzi daňovým subjektom a spoločnosťou LUC CAR s.r.o.

18. Ďalej žalobca namietal, že

- odôvodnenie napádaného rozhodnutia je nedostatočné a správca dane sa dostatočným spôsobom nevysporiadal s pripomienkami, návrhmi, dôkazmi a vyjadreniami žalobcu, navyše vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré má byť vykonané v rámci daňovej kontroly, nie vo vyrubovacom konaní;
- závery správcu dane vychádzajú z nedostatočne a nesprávne zisteného skutkového stavu, ktorý má za následok aj nesprávne posúdenie právneho nároku žalobcu;
- správca dane nesprávne vyhodnotil dôkazy, ktoré mal k dispozícii;
- správca dane svojím konaním okrem iného porušil článok 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, § 3 ods. 1 a ods. 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 5 daňového poriadku;
- pokiaľ žalovaný spochybňuje nárok na odpočítanie DPH iba z dôvodu pochybností, ktoré majú svoj základ v konaní iných obchodných spoločností, v takom prípade je namieste aplikovať rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Elektronics) a C-484/03 (Bond House).

B. Vyjadrenie žalovaného

19. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 29.06.2021 navrhol túto zamietnuť, žiadal o nariadenie pojednávania, zotrval na záveroch vyjadrených v preskúmanom rozhodnutí a po rekapitulácii už vyššie uvedených zistení správcu dane najmä uviedol, že

- správca dane svoje závery nevyvodil zo skutočností na strane deklarovanych dodávateľov, ale zo skutočnosti, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno;
- žalobca nepredložil žiadne jednoznačné doklady, ktoré by preukazovali, že služby boli dodané práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach;
- takéto doklady nepredložili ani dodávateľské spoločnosti, ktoré sú na adrese svojich sídiel nekontaktné, nespolupracujú so správcom dane a aktuálny konatelia týchto spoločností nedisponujú týmito dokladmi;
- konateľ spoločnosti HK Trans s.r.o. poprel výkon obchodnej činnosti na území Slovenska, a tiež vykonanie obchodov so žalobcom;
- bývalý konateľ spoločnosti LUC CAR s.r.o. mal doklady spoločnosti odovzdať novému konateľovi J. K., ktorý tiež uviedol, že nevykonával žiadnu obchodnú činnosť na území Slovenska a nemal žiadne informácie o spoločnosti LUC CAR s.r.o. a o žalobcovi;

- nepriznanie práva na odpočítanie dane nebolo založené na zisteniach, týkajúcich sa spoločnosti MJ TRADE, s.r.o.;
- správca dane žiadal od žalobcu predloženie jednoznačných dôkazov o uskutočnení zdaniteľných obchodov deklarovaných preverovanými faktúrami od dodávateľských spoločností a preukázanie reálneho dodania fakturovaných služieb spoločnosťami uvedenými na faktúrach;
- žalovaný preskúmal rozhodnutie správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní a zaoberal sa so všetkými námietkami žalobcu.

C. Ostatné stanoviská a ďalší priebeh konania pred správny súdom

20. Žalobca sa k stanovisku žalovaného vyjadril v podaní zo dňa 07.10.2021, v ktorom popísal priebeh daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, poukázal na žiadosti správcu dane o MVI s tým, že tento postup bol v rozpore so zásadou proporcionality, nakoľko správca dane požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu informácie opakovaním, resp. čiastkovo a poukázal na to, že od začatia daňovej kontroly pod vydanie konečného rozhodnutia žalovaného uplynulo spolu 967 dní. V ďalšej časti vyjadrenia žalobca opakovaním poukazoval na tú skutočnosť, že pochybnosti správcu dane neboli dostatočné a na žalobcu bolo zároveň neprímerane prenesené dôkazné bremeno, ktoré nie je absolútne. V tejto súvislosti uviedol, že z ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku nemožno vyvodit' dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a subdodávateľov.

21. Posledné vyjadrenie žalobcu bolo žalovanému doručené dňa 14.12.2021, ktorý sa k tomu nevyjadril.

22. Podľa § 3 odsek 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva od 1.6.2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.6.2023 daná právomoc správnych súdov (t. j. aj v aktuálne súdnej veci). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Krajskému súdu v Košiciach a bola jej pridelená sp. zn. 6S/33/2021. Od 1. júna 2023 je na konanie v tejto veci príslušný Správny súd v Košiciach, vec bola náhodným výberom pridelená senátu 3S a je vedená pod sp. zn. KE-6S/33/2021.

23. Správny súd vo veci vzhľadom na vyjadrenia účastníkov konania nariadil pojednávanie na deň 24.10.2024. Na pojednávanie sa dostavil právny zástupca žalobcu a poverený zástupca žalovaného. Právny zástupca žalobcu najmä uviedol, že v konaní nebola spochybnená existencia materiálneho plnenia, pričom žalobca predložil správcovi dane dôkazy za účelom preukázania splnenia materiálnych podmienok odpočítania dane. Daňové orgány sa pritom sústredili na chyby v písaní a výpovede svedkov, ktoré boli nepravdivé, prípadne došlo k výsluchu nesprávnych osôb. Žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie, v zmysle ktorého nespolupráca dodávateľa so správcou dane nemôže byť dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane. Podľa žalobcu podaná správna žaloba je dôvodná a zotrval na žalobnom návrhu. Poverený zástupca žalovaného dodal, že spochybnený bol aj reálny obsah faktúr, ktoré boli nepresvedčivé. Trval na tom, že predložené faktúry pravdivo neodrážajú deklarované skutočnosti a žalobca nepreukázal za čo boli faktúry vastavené, a čo bolo ich podkladom. Zotrval na svojich rozhodnutiach a navrhol správnu žalobu zamietnuť.

III.

Aplikované ustanovenia právnych predpisov

24. Podľa § 19 ods. 1 a 2 daňového poriadku, 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. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

25. Podľa § 24 ods. 2, 3 a 4 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.

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.

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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

IV.

Dôvody rozhodnutia správneho súdu

29. Správny súd v Košiciach konajúc primárne podľa ust. § 177 a nasl. S.s.p., po zistení, že správna žaloba bola podaná oprávnenou osobou a včas, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako aj postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu a dospel k záveru, že správna žaloba je nedôvodná.

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

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

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

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

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie

(t. j. materiálna existencia plnenia),

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

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

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

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

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

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

32. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonných podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúladsť skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

33. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že tieto svoje rozhodnutia založili na tom závere, že reklamné služby neboli žalobcovi dodané dodávateľmi uvedenými na faktúre - spoločnosťami LUC CAR, s.r.o. a HK Trans, s.r.o., teda spochybni status osoby deklarovaného dodávateľa. V prípade tejto hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane došlo, ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EÚ C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, k judikatórnemu posunu. Závery tohto rozhodnutia možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je a b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie.

34. V nadväznosti na závery rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane je preukázanie statusu osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Súdny dvor EU vo veci C 154/20 Kemwater ProChemie rozhodol, že: Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávateľia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34). Nestačí, aby skutočnosti o dodávateľovi vyplývali iba z faktúry, ako formálnej podmienky, ale zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo len, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky.

35. Dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadne statusu iných dodávateľov zistené neboli a ani žalobca ich netvrdil - trval na tom, že reklamné služby mu mali byť dodané spoločnosťami LUC CAR, s.r.o. a HK Trans, s.r.o.. Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (žalobca), bol žalobca následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

36. Vyššie uvedený záver daňové orgány založili na týchto zisteniach:

I. vo vzťahu k spoločnosti HK Trans, s.r.o.

a) dodávateľ so správcom dane nespolupracuje, na adrese sídla je nekontaktný a nepredložil správcovi dane účtovnú dokumentáciu;

b) výbery finančnej hotovosti z bankového účtu spoločnosti tretími osobami

c) konateľ spoločnosti Gábor Lukács nemal informácie o činnosti spoločnosti, nedisponoval žiadnymi dokumentmi, poprel výkon obchodnej činnosti na území Slovenskej republiky, vystavenie a podpísanie faktúr a samotnú spoločnosť ako ani žalobcu nepoznal;

II. vo vzťahu k spoločnosti LUC CAR, s.r.o.

a) aktuálny konateľ spoločnosti J. K. poprel výkon obchodnej činnosti na Slovensku, pričom nemal vedomosť o spoločnosti ani o žalobcovi;

b) bývalý konateľ spoločnosti pán F. D. nevedel predložiť daňové doklady spoločnosti, pričom protokol o odovzdaní účtovníctva zo dňa 06.12.2017 je vzhľadom na výpoveď pána J. K. nevierohodným dôkazom;

c) bývalý konateľ spoločnosti pán Gergely Mráz potvrdil vykonanie preverovaných obchodných transakcií so žalobcom a vystavenie sporných faktúr, iba všeobecne popísal spôsob vykonania obchodov s tým, že tieto zabezpečil prostredníctvom subdodávateľov, ktorých nevedel označiť;

d) v mieste sídla sa označenie dodávateľskej spoločnosti nenachádza a od tejto sa nepodarilo zabezpečiť účtovnú dokumentáciu;

e) na základe informácie od spoločnosti VÚB, a.s. správca dane vyhodnotil výpoveď svedka D. tak, že táto je v rozpore so zisteniami správcu dane - teda, že bankový účet dodávateľskej spoločnosti je stále otvorený a nebol zrušený a jeho majiteľom je stále pán D..

f) nesúlady v predmete fakturácie, podľa ktorého išlo o fakturáciu za zverejnenie reklamy, pričom svedok D. potvrdil, že tento iba sprostredkoval dodanie reklamy.

37. Žalobné námietky smerujú najmä k spochybneniu toho, či vyššie uvedené pochybnosti správcu dane boli relevantné. Keďže išlo o pochybnosti na strane priameho dodávateľa, s ohľadom na závery uvedené v bode 34. tieto pochybnosti i správny súd považuje za relevantné. Žalobca v tejto súvislosti opomína uviesť, ako tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil (inak ako dôkazmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie služieb od dodávateľskej spoločnosti relevantne preukázal. Keďže žalobca si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil, svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane neunesol. Správny súd preto taktiež konštatuje, že žalobca pochybnosti správcu dane ohľadom dodania dlžieb od dodávateľskej spoločnosti nevyvrátil, a preto si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane žalobcom.

38. Na základe vykonaného dokazovania sa dodanie služieb žalobcovi od deklarovaných dodávateľov nepreukázalo. Správca dane a žalovaný v prvom kole nepochybne vzniesli dôvodné pochybnosti o materiálnej podmienke práva na odpočítanie dane - dodanie služieb osobou so statusom platiteľa dane. A to tým, že spochybnili identitu deklarovaného dodávateľa a z vykonaného dokazovania nevyplývali také skutočnosti, ktoré by nasvedčovali tomu, že skutočný dodávateľ nevyhnutne musel byť osobou so statusom platiteľa dane. Za rozhodujúce pochybnosti v tomto smere aj správny súd považoval A. v prípade spoločnosti HK Trans, s.r.o. výpoveď konateľa spoločnosti v čase uskutočnenia obchodov (zároveň aktuálneho) F. G., ktorý poprel uskutočnenie týchto obchodov a nedostupnosť účtovníctva a B. v prípade spoločnosti LUC CAR, s.r.o. výpoveď aktuálneho (aj v čase uskutočnenia deklarovaných obchodov) konateľa spoločnosti J. K., ktorý taktiež poprel výkon obchodnej činnosti na Slovensku, nedostupnosť účtovníctva a všeobecnosť výpovede bývalého konateľa spoločnosti pána F. D., ktorý na jednej strane formálne potvrdil uskutočnenie obchodov, nemal však konkrétne informácie o podnikateľskej činnosti, nevedel presne špecifikovať miesto, čas a spôsob uskutočnenia zdaniteľných plnení. Všeobecnosť a nedostatočnosť výpovede pána D. nepochybne mohla bližšie objasniť/odstrániť účtovná dokumentácia spoločnosti, ktorá mala byť podľa protokolu o odovzdaní účtovníctva zo dňa 06.12.2017, ktorý predložil pán D., odovzdaná novému konateľovi spoločnosti - pánovi K., ktorý však poprel výkon obchodnej činnosti na Slovensku. Navyše, na základe informácie od spoločnosti VÚB, a.s. správca dane zistil, že bankový účet dodávateľskej spoločnosti doposiaľ nebol zrušený a jeho majiteľom je stále pán D.. Tak popretie výkonu obchodnej činnosti zo strany pána K. ako aj informácia od spoločnosti VÚB, a.s. spochybnujú výpoveď pána D.. Navyše, p. D. už v kritickom období nevykonával funkciu konateľa spoločnosti LUC CAR, s.r.o., čo rovnako spochybnuje jeho výpoveď.

39. Týmto bol zo strany správcu dane dôvodne spochybnený status osoby dodávateľa ako jedna z hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Vo vzťahu k rozhodnutiu Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie v konaní ani nebola identifikovaná žiadna iná osoba, ktorá by mohla byť dodávateľom spochybnených plnení a ktorá by mohla mať status osoby registrovanej pre daň.

40. Podstatná je pritom tá skutočnosť, že žalobca nevedel správcovi dane predložiť žiadne relevantné dôkazy (ktoré by správcom dane neboli spochybnené), ktoré by hodnoverne preukázali realizáciu deklarovaných obchodov s deklarovaným dodávateľom.

41. V tejto súvislosti správny súd poznamenáva, že skutočnosti vymenované pod písmenom A. bodu 38 sa vzťahujú na všetky faktúry od spoločnosti HK Trans, s.r.o.. Nepriznanie práva na odpočítanie dane z faktúry č. OF3112039 od spoločnosti HK Trans, s.r.o. nebolo odôvodnené výlučne zisteniami správcu dane od spoločnosti MJ TRADE, s.r.o. Je tiež potrebné zmieniť, že k preverovaniu dodania služieb spoločnosti MJ TRADE s.r.o. správca dane nepristúpil v dôsledku vlastného pochybenia ale z dôvodu uvedenia názvu tejto spoločnosti na faktúre – je to práve žalobca, kto daňovým orgánom predložil faktúru s nesprávne uvedeným popisom dodanej služby.

42. Fotodokumentácia, zvukové záznamy a listiny - zmluvy a faktúry, ktoré sa týkajú obchodných vzťahov žalobcu s jeho odberateľmi nie sú dôkazmi, ktoré by boli schopné preukázať, že tieto služby pre žalobcu skutočne dodal žalobcom označený dodávateľ. Pokiaľ chce žalobca tvrdiť, že splnil hmotnoprávne podmienky odpočítania dane, správny súd poznamenáva, že tieto je potrebné preukázať vo vzťahu ku konkrétnym dodaniam, k čomu podľa správneho súdu nedošlo. Skutočnosť, že reálnu existenciu služieb sa sťažovateľ snažil preukázať ich dodaním svojim odberateľom, v rámci komplexného vyhodnotenia dôkazov neodstránila pochybnosti finančných orgánov o ich dodaní na vstupe osobou označenou na faktúre.

43. Žalobná námietka žalobcu, v ktorej tento namietal identitu konateľov dodávateľských spoločností v tom zmysle, že správca dane mal vypočítať tretie osoby, ktoré mali rovnaké meno a priezvisko ako konatelia týchto spoločností správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Z obsahu administratívneho spisu nesporne vyplynulo, že prostredníctvom žiadosti o MVI boli vypočítané osoby s rovnakými identifikačnými údajmi ako sú tie, ktoré sú uvedené v obchodnom registri. Žalobca v tomto smere vo vyrubovacom konaní - po oznámení výsledkov doplneného dokazovania nevzniesol žiadne námietky, pričom doposiaľ nepredniesol jediný dôkaz, ktorý by spochybňoval skutočnosť, že vypočítaní svedkovia sú osobami, zapísanými v obchodnom registri ako konatelia dodávateľských spoločností. Prakticky jediným argumentom žalobcu je obsah výpovede svedkov, ktorý spochybňuje tvrdenia žalobcu o dodaní služieb deklarovanými spoločnosťami.

44. Pokiaľ ide o žalobnú námietku, v ktorej žalobca namietal porušenie jeho práva podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku klásť svedkovi otázky pri jeho vypočítaní maďarským správcom dane správny súd uvádza, že predmetnou otázkou sa už vysporiadal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/7/2021 zo dňa 27.07.2023 nasledovne:

„60. Čo sa týka námietky žalobcu o porušení jeho procesných práv pri MVI, konkrétne, že pri získavaní informácií prostredníctvom výsluchu svedkov mu malo byť odopreté jeho právo klásť svedkom otázky, kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že MVI bola v danom prípade realizovaná na základe Nariadenia č. 904/2010 (pozn. kasačného súdu: nie smernice ako žalobca v kasačnej sťažnosti nesprávne uviedol), ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Jeho účelom je stanoviť pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva a zároveň (nie však výlučne) boji proti podvodom súvisiacim s DPH.

61. Maďarská daňová správa síce v rámci MVI vypočítala žalobcom navrhovaných a správcom dane dožiadaných prepravcov, avšak postupovala podľa právnych predpisov platných na území dožiadaného štátu. Aj keď správca dane požiadal v rámci žiadosti o MVI maďarskú daňovú správu o upovedomenie týkajúce sa dátumu vypočítania, za nespĺnenie tejto požiadavky správca dane nenesie zodpovednosť, keďže ide o výmenu informácií, s ktorými bol žalobca následne oboznámený. V rámci MVI sa nejedná o dokazovanie podľa § 24 a nasl. daňového poriadku, vrátane vypočítania svedkov správcom dane, s ktorým je spojené právo daňového subjektu byť prítomný pri vypočítaní a klásť svedkom otázky (§ 25 ods. 4 daňového poriadku).

62. Nad rámec uvedeného kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 22. októbra 2013 č. C-276/12, Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, kde Súdny dvor posudzoval otázku, či je možné použiť dôkazy získané v rámci MVI za situácie, ak pri MVI neboli realizované procesné práva daňového subjektu, ktoré má v rámci vnútroštátneho daňového konania. Súdny dvor uviedol, že dodržanie práv daňového subjektu na obhajobu nevyžaduje, aby sa daňový subjekt podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Informácie získané v rámci MVI teda nie sú nezákonnými informáciami pre neúčast' daňového subjektu pri procesných úkonoch realizovaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií, a to ani za situácie, že daňovému subjektu nebolo priznané právo na obhajobu v rámci dožiadaného členského štátu.“

45. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že žalobca bol s výsledkami MVI oboznámený na ústnom pojednávaní v zmysle zápisnice č. 101485460/2020 zo dňa 25.09.2020, pričom k týmto žalobca nezaujal žiadne stanovisko ani nenavrhol vykonanie ďalších dôkazov. Predmetnú žalobnú námietku tak správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

46. Správny súd neprihliadal na ďalšie námietky žalobcu ohľadom dĺžky trvania prerušenia vyrubovacieho konania a procesu podávania žiadostí o MVI zo strany správcu dane, ktorými žalobca až v podaní zo dňa 07.10.2021, teda oneskorene dopĺňal správnu žalobu o ďalšie žalobné body (§ 183 S.s.p.).

47. Čo sa týka žalobcom predložených faktúr a jeho odkazu na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci PPUH Stehcamp, C-227/14, k týmto správny súd uvádza, že faktúra je listinným dokladom, ktorý preukazuje, že došlo k nejakej skutočnosti vo vzťahu k DPH, avšak uvedený listinný materiál nie je zárukou, že skutočne došlo aj k skutočnostiam v nej deklarovaným. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniateľnému obchodu sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, fotodokumentácia, svedecké výpovede zamestnancov, ktorí služby poskytli, resp. tých, ktorí sa zúčastnili pri poskytovaní služieb podobne. (obdobne rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/11/2016 z 25.1.2018)

48. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že sťažovateľ je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok, pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

49. Správny súd zdôrazňuje, že bolo povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Pri relevantných pochybnostiach správca dane existencia faktúry a písomných dokladov sama o sebe nepostačuje.

50. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správca dane je následne overiť skutočnosť, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správca dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správca dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti viď napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosť, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

51. V prípade, ak správca dane relevantne spochybní splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, je v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku povinný tieto pochybnosti sťažovateľovi oznámiť, k čomu podľa správneho súdu došlo, a to prinajmenšom na ústnom pojednávaní v zmysle zápisnice č. 102388021/2018 zo dňa 28.11.2018, z ktorej, rovnako ako ani z vyjadrenia žalobcu k protokolu, nevyplývajú žiadne ďalšie návrhy na doplnenie dokazovania. Následne potom, ako žalovaný na základe odvolania žalobcu rozhodnutím zo dňa 22.11.2019 zrušil prvotné rozhodnutie správca dane zo dňa 26.07.2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie správca dane doplnil dokazovanie (najmä žiadosťami o súčinnosť, adresovanými bankám a žiadosťami o MVI adresovanými maďarskej daňovej správe). Správca dane v rámci ústneho pojednávania podľa zápisnice č. 101485460/2020 zo dňa 25.09.2020 oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými vo vyrubovacom konaní, pričom k týmto žalobca nezaujal žiadne stanovisko ani nenavrhol vykonanie ďalších dôkazov.

52. Keďže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (žalobca), bol žalobca následne povinný pochybnosti správca dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Urobiť tak mohol nie len dokladaním listinných dôkazov, či navrhovaním vypočutia svedkov, ale aj aktívnou účasťou na úkonoch správca dane, na ktoré bol predvolaný. Správca dane umožnil žalobcovi, aby sa k jeho pochybnostiam vyjadril, a teda bolo v dispozícii žalobcu, aby tak urobil. Žalobca si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nespĺnil. Najmä nerozporoval zistenia správca dane ohľadom maďarských konateľov dodávateľských spoločností, ktorí odmietali účasť na tu preverovaných obchodných prípadoch a v prípade spoločnosti LUC CAR, s.r.o. spolu s vyjadrením VÚB, a.s. zároveň spochybnili tvrdenia F. D. o odovzdaní účtovníctva, či o zrušení bankového účtu spoločnosti.

53. V danej veci správca dane žalobcovi notifikoval svoje pochybnosti o tom, že k dodaniu tovaru od deklarovaných dodávateľov nedošlo, pričom poukázal na konkrétne dôkazy, ktoré ho k takýmto záverom viedli. Bolo teda na žalobcovi, aby pochybnosti správca dane vyvrátil. Urobiť tak mohol dokladaním listinných dôkazov, či navrhovaním vypočutia svedkov. Správca dane umožnil žalobcovi, aby sa k jeho

pochybnostiam vyjadril, a teda bolo v dispozícii žalobcu, aby tak urobil. V tejto súvislosti žalobca zotrval na svojich tvrdeniach a nepredložil správcovi dane ďalšie dôkazy, resp. ich vykonanie nenavrhol.

54. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, v ktorej naznačil, že žalovaný a ani správca dane neuviedli, akými inými dôkazmi mohol žalobca disponovať, prípadne aké iné dôkazy mal predložiť na účely preukázania nároku na odpočítanie DPH zo zrealizovaných obchodov, správny súd pripomína, že daňové konanie vo fáze preukazovania hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane nie je konaním vyhľadávacím, ale platí preň prejednávacia zásada. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech kontrolovaného daňového subjektu. Súčasne platí, že správca dane nie je ani povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza tvrdenia daňového subjektu (por. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžfk/4/2019, zo dňa 3. decembra 2019). Nie je zákonnou povinnosťou správcu dane navrhovať daňovému subjektu akými listinnými dôkazmi by mal svoje tvrdenia doložiť, pokiaľ si splnil povinnosť oznámiť mu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, a vyzvať ho na vyjadrenie a doplnenie, opravu či vysvetlenie údajov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku).

55. Možno súhlasiť s argumentom žalobcu o tom, že nemá dosah na ďalšie správanie jeho dodávateľa, jeho nespoluprácu so správcom dane, resp. nekontaktnosť. Napokon ustálená rozhodovacia činnosť slovenských súdov ako aj SDEÚ identifikovala nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako okolnosť, ktorá sama o sebe (bez ďalších okolností) nie je spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb; viď napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021). Avšak v tu prejednáwanej právnej veci nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa nebol jediným dôvodom, na ktorom správca dane založil svoje pochybnosti o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH.

56. Správny súd zdôrazňuje, že bolo povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Pri relevantných pochybnostiach správcu dane existencia faktúry a písomných dokladov sama o sebe nepostačuje. Žalobné námietky vo vzťahu k dôkaznému bremenu žalobcu a splneniu hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane sú preto nedôvodné.

57. Žalobná námietka týkajúca sa tvrdenia, že žalovaný nereflektoval na odvolacie námietky žalobcu dostatočne, prípadne vôbec považuje správny súd za všeobecnú, neurčitú a v konečnom dôsledku nedôvodnú. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, poukázal na dôvody, ktoré ho viedli k jeho záverom a uviedol právne predpisy, podľa ktorých vec posudzoval.

58. Ďalšou spornou otázkou je posúdenie toho, či správca dane môže vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom dopĺňať dokazovanie.

59. V predmetnej veci správca dane vykonal vo vyrubovacom konaní dôkazy nenavrnuté žalobcom až potom, ako bolo jeho skoršie rozhodnutie zrušené odvolacím orgánom (žalovaným) a riadiac sa jeho záväzným právnym názorom. Žalovaný v rozhodnutí zo dňa 22.11.2019 okrem iného pripustil doplnenie dokazovania správcom dane. Navyše, samotný žalobca v odvolaní zo dňa 14.09.2019 na strane 5 namietal nevypočutie konateľa spoločnosti LUC CAR, s.r.o. J. K.. K doplneniu dokazovania správcom dane tak celkom zjavne došlo v reakcii na obsah odvolania, ktoré žalobca podal voči prvému rozhodnutiu správcu dane a závery rozhodnutia žalovaného.

60. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na ust. § 74 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. V aktuálnej súdnej právnej veci žalovaný, preskúmavajúc skôr vydané rozhodnutie správcu dane, pripustil možnosť doplniť dokazovanie, pričom namiesto postupu podľa vyššie citovaného ustanovenia nariadil doplnenie dokazovania správcovi dane (po zrušení jeho rozhodnutia a vrátení veci na ďalšie konanie). Uvedeným postupom daňových orgánov tak bol žalobcovi poskytnutý širší priestor na ochranu jeho subjektívnych práv, nakoľko mal možnosť namietat závery správcu dane vyplývajúce z doplneného dokazovania prostredníctvom odvolania (oproti postupu podľa § 74 ods. 3 daňového poriadku, kedy by prichádzalo do úvahy už iba podanie správnej žaloby).

61. Nastolenou právnou otázkou sa napokon v nedávnej dobe vysporiadal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17.10.2023 v bodoch 30 až 36, ktorý bol ďalej argumentačne podporený napr. rozsudkom sp. zn. 3Sfk/129/2022 z 21.11.2023 v bodoch 26 a 27 (v ďalších rozsudkoch ostatné senáty potvrdili jednotnosť v prístupe k jej posudzovaniu, napr. rozsudky sp. zn. 3Sfk/128/2022 z 18.12.2023, 2 Sfk/106/2022 z 29.1.2024). Ďalej preto správny súd primerane

poukazuje na body 35 a 36 rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17.10.2023: „... ustanovenie [§ 68 ods. 3 Daňového poriadku – poznámka správneho súdu] umožňuje daňovému subjektu predložiť pripomienky a návrhy na vykonanie dokazovania. Z normatívneho textu tohto ustanovenia nemožno vyvodíť absolútny zákaz vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní bez návrhu daňového subjektu ... 36. Kasačný súd tiež poukazuje aj na ustanovenia § 74 ods. 2-4 Daňového poriadku, v zmysle ktorých v rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty [na realizáciu príslušných úkonov]. Odvolací orgán je tiež oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Aj z uvedených ustanovení je možné vyvodíť záver, že po podaní odvolania je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie - v určitej, opodstatnenej miere, pričom rozsah dokazovania závisí od kontextu konkrétnej veci.“ a tiež body 26 a 27 rozsudku sp. zn. 3Sfk/129/2022 z 21.11.2023: „... z výkladu ustanovenia § 74 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán má právo vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné, vyplýva, že zákonodarca nechcel limitovať dokazovanie daňových orgánov len na čas výkonu daňovej kontroly a en bloc vylúčiť možnosť doplnenia dokazovania v ostatných štádiách konania, najmä pokiaľ by doplnenie dokazovania malo byť v prospech procesných práv daňového subjektu. Uvedené potvrdzuje aj ustanovenie § 24 ods. 2 cit. zák., ktoré uvádza, že 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. Cit. ustanovenie osobitne nevylučuje vyrubovacie konanie ako časť daňového konania, kedy by správca dane bol pri dokazovaní viazaný len návrhmi daňového subjektu, ako to vykladal správny súd v napadnutom rozsudku.

27. Pokiaľ odvolací orgán môže v rámci odvolacieho konania v zmysle § 74 ods. 2 cit. zák. výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty a zároveň v zmysle § 74 ods. 3 cit. zák. má právo vykonávať dokazovanie, kasačný súd nevidí dôvod, prečo by odvolací orgán nemohol delegovať toto oprávnenie na správcu dane s jasným pokynom, ktorým je následne správca dane viazaný. V opačnom prípade by akékoľvek doplnenie dokazovania, ktoré by po ukončení daňovej kontroly vyvstalo, mohol vykonávať len odvolací orgán, čo sa kasačnému súdu, vzhľadom na kapacity ľudských zdrojov odvolacieho orgánu, ako aj vzhľadom na hospodárnosť samotného konania nejaví ako účelné.“

62. Za daných okolností možno teda uzavrieť, že pokiaľ správca dane vykonal v rámci vyrubovacieho konania dôkazy nenavrnuté daňovým subjektom, avšak v reakcii na výsledok odvolacieho konania, takému postupu niet čo vytknúť. Zároveň sa správca dane uvedeným postupom neodchýlil od pokynov žalovaného, nakoľko z jeho rozhodnutia vyplýva, že povinnosťou správcu dane je v prípade doplnenia dokazovania toto vykonať v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver vo veci, t. j. aby bolo jasné a nespochybniteľné, či boli splnené a preukázané všetky podmienky pre odpočítanie dane. Týmto žalovaný nesporne načrtol ďalšie možnosti správcu dane, a preto jeho ďalší postup nemožno vnímať ako odchýlenie sa od právneho názoru odvolacieho orgánu (žalovaného).

V.

Záver

63. Správny súd dospel s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti k záveru, že správna žaloba je nedôvodná a preto ju podľa § 190 S.s.p. zamietol.

64. Podľa § 168 S.s.p. žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

65. Podľa § 175 ods. 1 S.s.p. o nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

66. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 S.s.p., pretože žalobca nemal v konaní ani len čiastočný úspech a keďže v konaní úspešnému žalovanému nevznikli žiadne odôvodnené trovy, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, správny súd mu nárok na ich náhradu voči žalobcovi nepriznal.

67. Senát Správneho súdu v Košiciach prijal tento rozsudok pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Správneho súdu v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa uvedú všeobecné náležitosti podania podľa § 57 Správneho súdneho poriadku to znamená, ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 Správneho súdneho poriadku 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.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku 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.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.