

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: BB-75S/18/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6023200093
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Antalová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:6023200093.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Dariny Štoffovej a Mgr. Mariána Štulajtera v právnej veci žalobcu: RUN Pro, s.r.o., so sídlom Jarošova 1, 831 03 Bratislava – mestská časť Nové Mesto, IČO: 50 648 250, zast. Advokát Krátky, s.r.o., so sídlom Horná 16, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 55 592 431, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100312010/2023 zo dňa 19. januára 2023, takto

rozhodol:

Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, Banská Bystrica č. 100312010/2023 zo dňa 19. januára 2023 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102814344/2022 zo dňa 17. októbra 2022 z r u š u j e a vec vracia prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ť v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania a zaplatiť ich v lehote 20 dní od právoplatnosti rozhodnutia, ktorým bude určená ich výška.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán verejnej správy“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2020. Podľa Oznámenia o daňovej kontrole daňová kontrola začala dňa 16.09.2020. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 102408061/2021 zo dňa 19.11.2020 (ďalej len „Protokol“), ktorý doručil žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole dňa 06.12.2021, čím bola daňová kontrola ukončená. Žalobca dňa 17.01.2022 doručil správcovi dane vyjadrenie k Protokolu z daňovej kontroly. Správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie. Prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k Protokolu sa uskutočnilo dňa 23.09.2022, o čom bola spísaná Zápisnica č.102629447/2022.

Správca dane následne dňa 17.10.2022 vydal Rozhodnutie č. 102814344/2022 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 11 820,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2020. Správca dane znížil nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie máj 2020 zo sumy 21 252,02 € na sumu 9 432,02 €. Nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní doručenom dňa 19.06.2020 21 252,02 €, nadmerný odpočet priznaný správcom dane vo vyrubovacom konaní 9 432,02 €, rozdiel v sume nadmerného odpočtu 11 820,- €. V odôvodnení rozhodnutia správca dane uviedol, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2020 uplatnil právo na odpočítanie dane podľa zákona č.

222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“) z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Caritex, s.r.o., Perešská 965/6 Košice - mestská časť Pereš 040 11, IČO: 51 980 126, IČ DPH: SK 2120871137 (ďalej len „Caritex s.r.o.“ alebo „dodávateľ“) č. 012020 zo dňa 09.05.2020, predmet fakturácie: diagnostická stanica DICOM, 3 ks, základ dane 31 500,- €, DPH 20 % 6 300,- €, celkom 37 800,- € a č. 022020 zo dňa 09.05.2020, predmet fakturácie: pracovná stanica pre endoskopickú vežu, 4 ks, základ dane 27 600,- €, DPH 20 % 5 520,- €, celkovo 33 120,- € (ďalej len „faktúry“).

3. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia popísal úkony vykonané za účelom preverenia uplatneného práva na odpočítanie dane od deklarovaného dodávateľa Caritex s.r.o., poukázal na jednotlivé kontrolné zistenia z daňovej kontroly, na priebeh vyrubovacieho konania, na vyhodnotenie dôkazov a vyjadrenia žalobcu. Uviedol, že vyzval dodávateľa Caritex s.r.o. na zapožičanie písomností a listín za zdaňovacie obdobie máj 2020. Dodávateľ na výzvu správcu dane nereagoval a požadované doklady nepredložil. Správca dane uviedol, že na základe uvedenej skutočnosti a na základe podkladov predložených žalobcom nadobudol pochybnosti, či bol tovar dodaný žalobcovi dodávateľom Caritex s.r.o., keďže dodávateľ so správcom dane nekomunikoval, na základe výzvy správcovi dane nepredložil doklady, z ktorých by správca dane mohol preveriť dodanie tovaru pre žalobcu a zároveň skutočnosť, kto bol dodávateľom tovaru pre spoločnosť Caritex, s.r.o. Správca dane z informačného systému finančnej správy zistil, že spoločnosť Caritex s.r.o. nepodala daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2020, o čom spísal úradný záznam dňa 17.02.2021. Správca dane následne v súlade s § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyzval žalobcu výzvou z 20.11.2020, aby v stanovenej lehote vysvetlil skutočnosť a preukázal pravdivosť údajov uvedených predložených dokladoch, a teda aby preukázal, že si mohol uplatniť právo na odpočítanie dane z prijatých tovarov na základe faktúr vyhotovených dodávateľom Caritex s.r.o. Žalobca vo vyjadrení k uvedenej výzve uviedol, že so spoločnosťou Caritex s.r.o. ktorú zastupoval p. A. B., konateľka žalobcu (C. B.) nadviazala kontakt sprostredkovane pri náhodnom stretnutí, bola jej ponúknutá spolupráca, na základe jej požiadavky p. B. vypracoval cenové ponuky, ktoré odkonzultovala v tom čase s potenciálnymi odberateľmi (Unique Medical s.r.o. a ULTRAMED s.r.o., ďalej aj „odberatelia“) a po odsúhlasení uvedený tovar objednala. Tovar bol doručený dňa 09.05.2022 do sídla žalobcu, kde bol uskladnený. Pri kontrole dodaného tovaru boli zistené nedostatky, preto bol spísaný reklamačný záznam, ktorý obidve strany podpísali. Dodávateľ prisľúbil, že nedostatky odstráni alebo poskytne zľavu z tovaru a žalobca následne dňa 11.06.2020 uhradil časť faktúry č. 012020 vo výške 15 000,- €. Od toho momentu sa nikto za spoločnosť Caritex s.r.o. žalobcovi neozval, spoločnosť nereagovala na ústne ani na písomné výzvy. Žalobca neuhradil zvyšnú sumu z faktúr č. 012020 a č. 022020. Žalobca sa so svojimi odberateľmi dohodol na dodaní tovaru aj s uvedenými nedostatkami s tým, že finančná strata bude dodatočne kompenzovaná. Žalobca uviedol, že tovar bol obratom predaný, fakturovaný, doručený, prevzatý a zaplatený, z uvedených faktúr bola zaplatená DPH, čo považoval za dostatočné preukázanie toho, že tovar bol doručený žalobcovi. V prílohe vyjadrenia boli predložené cenové ponuky, objednávky, dodacie listy, skladové karty, príjemky a výdajky, záznam o reklamacii, bankový výpis o úhrade sumy 15 000,- € a faktúry vystavené odberateľom žalobcu. Správca dane konštatoval, že z predložených dokladov vyplynulo, že žalobca deklarovaný nákup tovaru od Caritex s.r.o. predal nasledovným odberateľom: spoločnosti ULTRAMED s.r.o. (pracovná stanica pre endoskopickú vežu) a spoločnosti Unique Medical s.r.o. (diagnostická stanica DICOM).

4. Správca dane za účelom preverenia vierohodnosti tvrdení žalobcu a ním predložených dokladov zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) zo dňa 17.02.2021 so žiadosťou o vypočutie A. B., občana Maďarskej republiky, konateľa dodávateľskej spoločnosti Caritex s.r.o. Rozhodnutím č. 100385377/2021 zo dňa 05.03.2021 správca dane odo dňa 10.03.2021 prerušil daňovú kontrolu podľa § 61 Daňového poriadku s odôvodnením, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie“), ktoré doručil žalobcovi. Dňa 16.06.2021 správca dane obdržal konečnú odpoveď na predmetnú žiadosť o MVI, z ktorej vyplýva, že p. B. bol predvolaný pred maďarského správcu dane, kde sa však nevyjadril, ale predložil písomné vyjadrenie, v ktorom uviedol, že je zástupcom spoločnosti Caritex s.r.o., nikomu neudelil poverenie na zastupovanie spoločnosti, spoločnosť nemala priestory ani majetok, má účet vedený v Tatrabanke s výlučným dispozičným právom p. B.. Spoločnosť Caritex s.r.o. nevykonávala kvôli pandemickej situácii ekonomickú činnosť, konateľ uviedol, že p. B. (konateľku žalobcu) nepozná, nebol s ňou v žiadnom obchodnom vzťahu, nepozná spoločnosť žalobcu a v súvislosti s ekonomickou činnosťou spoločnosti Caritex s.r.o. nevystavil žiadnu faktúru ani neuzavrel zmluvu so žiadnymi spoločnosťami. Ďalej uviedol, že nevie po slovensky, nepozná diagnostickú stanicu DICOM, nemá žiadne doklady

týkajúce sa uvedenej spoločnosti. Správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 16.06.2021 pominuli dôvody na prerušenie konania. Následne správca dane vyzval odberateľské spoločnosti žalobcu ULTRAMED s.r.o. a Unique Medical s.r.o. na predloženie dokladov, pričom zistil, že žalobcom vystavené faktúry za dodanie tovaru sú zaučtované v dokladoch označených odberateľov. Správca dane oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly a so spôsobom ich zistenia v Oboznámení zo dňa 20.11.2020, Oboznámení zo dňa 05.08.2021a pri ústnom pojednávaní dňa 18.11.2022, z ktorého bola spísaná zápisnica. K Oboznámeniu zo dňa 20.11.2020 zaslal žalobca správcovi dane vyjadrenie zo dňa 10.12.2020, k Oboznámeniu zo dňa 05.08.2021 sa žalobca nevyjadril. Správca dane následne vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 102408061/2021 zo dňa 29.11.2021, súčasťou ktorého bola výzva na vyjadrenie k zisteniam zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 06.12.2021. Zo záverov Protokolu vyplynulo, že ani zo strany spoločnosti Caritex s.r.o. ani zo strany žalobcu neboli predložené reálne dôkazy o dodaní tovarov v zmysle kontrolovaných faktúr od dodávateľa Caritex s.r.o., a teda žalobca nepreukázal svoje tvrdenia, že tovar bol reálne dodaný práve dodávateľom Caritex s.r.o., čím žalobca porušil § 49 ods. 1, 2 Zákona o DPH. Žalobca dňa 17.01.2022 doručil správcovi dane vyjadrenie k Protokolu s prílohami, v ktorom vyjadril nesúhlasné stanovisko so závermi správcu dane.

5. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia poukázal na úkony vykonané v priebehu vyrubovacieho konania: požiadal o súčinnosť Tatra Banku a.s. a zistil, že majiteľom účtu, na ktorý bola dňa 12.06.2020 pripísaná suma 15 000,- € (úhrada od žalobcu) je spoločnosť Caritex s.r.o., ku ktorému mal dispozičné oprávnenie A. B.; zaslal opakovanú žiadosť o MVI zo dňa 17.05.2022 za účelom vypočítania A. B.; rozhodnutím zo dňa 25.05.2022 (doručeným žalobcovi) prerušil vyrubovacie konanie z dôvodu podanej žiadosti o MVI dňom 30.05.2022; z konečnej odpovede na uvedenú žiadosť doručenej dňa 16.06.2022 vyplýva, že p. B. sa na výsluch nedostavil a maďarskému daňovému úradu podal informáciu, že spoločnosť Caritex s.r.o. nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť a žiadne prístroje nedodala; správca dane dňa 22.06.2022 požiadal o doplnenie odpovede na uvedenú žiadosť; žalovaný žiadosť o doplnenie odpovede zamietol podaním zo dňa 24.06.2022 (doručeným 27.06.2022) z dôvodu, že správca dane o vypočítanie p. B. žiadal opakovane; správca dane žalobcovi podaním zo dňa 01.07.2022 oznámil, že dňa 27.06.2022 pominuli prekážky, pre ktoré sa vyrubovacie konanie prerušilo. Podľa úradného záznamu zo dňa 23.09.2022 správca dane získal informácie zo žiadosti o MVI v súvislosti s výkonom vyrubovacieho konania u žalobcu za zdaňovacie obdobie november 2020. Správca dane v súvislosti s preverovaním faktúry č. 012020 od dodávateľa Caritex s.r.o., ktorej predmet fakturácie (diagnostická stanica DICOM SW) bol ďalej predaný odberateľovi Unique Medical s.r.o. (odberateľská faktúra č. 1020200010 zo dňa 17.05.2020) zistil, že tento subjekt tvrdil, že predmetné zariadenie ďalej predal odberateľom Nemocnica AGEL Komárno s.r.o. a Nemocnica AGEL Levoča a.s. (konkrétne faktúrou č. 620591 zo dňa 24.11.2020 a faktúrou č. 620567 zo dňa 06.11.2020), ktorých splnomocnený zástupca v mailovej komunikácii uviedol, že predmetné zariadenia sa nenachádzajú v majetku uvedených spoločností, tieto stanice neboli od spoločnosti Unique Medical s.r.o. prevzaté, nakoľko pri dodaní sa zistila ich nefunkčnosť. Z EÚ fondových projektov boli spoločnosťou Unique Medical s.r.o. dodané: Nemocnici AGEL Levoča a.s. zariadenia uvedené v Kúpnej zmluve zo dňa 08.04.2020 (diagnostické stanice - 2 ks boli súčasťou RTG zariadenia a nefigurujú položkovite na dodacom liste), diagnostické stanice neboli protokolárne prevzaté, keďže vykazovali poruchu, reklamačný protokol neexistuje, diagnostické stanice neboli súčasťou technickej špecifikácie obstarávaných zariadení ani predmetom uzatvorenej zmluvy a Nemocnici AGEL Komárno s.r.o., zariadenia uvedené v Kúpnej zmluve zo dňa 29.05.2021 (diagnostické stanice - 2 ks boli súčasťou zariadení a nefigurujú položkovite na dodacom liste), diagnostické stanice neboli protokolárne prebraté, keďže vykazovali poruchu, reklamačný protokol neexistuje, diagnostické stanice neboli súčasťou technickej špecifikácie obstarávaných zariadení ani predmetom uzatvorenej kúpnej zmluvy. Správca dane následne vykonal miestne zisťovania, pričom dňa 14.09.2022 získal podľa úradných záznamov informácie a doklady (Zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 07.09.2022) z daňového spisu subjektu Nemocnica AGEL Komárno s.r.o. a subjektu Nemocnica AGEL Levoča a.s. z miestneho zisťovania za zdaňovacie obdobie november 2020 v súvislosti s výkonom vyrubovacieho konania u žalobcu, ktoré použil ako dôkazy v súvislosti s daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2020. Správca dane uviedol, že splnomocnený zástupca uvedených subjektov sa telefonicky skontaktoval s A. C. D., zástupcom riaditeľa prevádzkového odboru pre skupinu AGEL SK, ktorý sa vyjadril, že diagnostická stanica DICOM SW nebola súčasťou dodávky v zmysle faktúry č. 620591 zo dňa 24.11.2020 od dodávateľa Unique Medical s.r.o., (predmetnou faktúrou bol kúpený len RTG prístroj a ďalšie ním označené komponenty v celkovej sume 322 800,- €, diagnostická stanica DICOM SW sa medzi položkami na predmetnej faktúre nenachádza, nebola súčasťou dodávky, nebola prevzatá z dôvodu, že nebola funkčná), resp. faktúry č. 620567 zo dňa

06.11.2020 od dodávateľa Unique Medical s.r.o. (predmetnou faktúrou bol kúpený len mobilný RTG prístroj s C-ramenom a ďalšie ním označené komponenty v celkovej sume 503 640,- €, diagnostická stanica DICOM SW sa medzi položkami na predmetnej faktúre nenachádza, nie je súčasťou dodávky, nebola prevzatá z dôvodu, že nebola funkčná).

6. Správca dane v súvislosti s preverovaním faktúry č. 022020 od dodávateľa Caritex s.r.o., ktorej predmet fakturácie (pracovná stanica pre endoskopickú vežu) bol ďalej predaný odberateľovi ULTRAMED s.r.o. (odberateľská faktúra č. 1020200011 zo dňa 17.05.2020), zistil, že tento subjekt tvrdil, že predmetné zariadenia ďalej predal odberateľovi Medical Solutions Slovakia s.r.o. (faktúrami č. VF202397 zo dňa 29.09.2020, č. VF202398 zo dňa 29.09.2020 a č. VF203006 zo dňa 03.12.2020), ktorého konateľka v mailovej komunikácii uviedla, že uvedený tovar sa nachádza v sklade v Banskej Štiavnici, nejedná sa o zdravotnícke prístroje, ale o vozíky. Správca dane následne vykonal miestne zisťovanie, pričom dňa 09.09.2022 získal podľa úradného záznamu informácie a doklady (Zápisnica o miestnom zisťovaní zo dňa 09.09.2022) od daňového spisu subjektu Medical Solutions Slovakia s.r.o. z miestneho zisťovania za zdaňovacie obdobia september a december 2020 v súvislosti s výkonom vyrubovacieho konania u žalobcu, ktoré použil ako dôkazy v súvislosti s daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2020. Miestne zisťovanie bolo vykonané na adrese skladových priestorov subjektu Medical Solutions Slovakia s.r.o., Bratská 18, Banská Štiavnica, predmetom bolo preverovanie dodávok tovaru (pracovné stanice pre endoskopickú zostavu) od spoločnosti ULTRAMED s.r.o. za zdaňovacie obdobia september a december 2020 v zmysle vyššie uvedených vystavených faktúr, správca dane vykonal fyzickú obhliadku pracovných staníc, o čom vyhotovil fotodokumentáciu. Konateľ spoločnosti D. E. uviedol, že pracovné stanice boli súčasťou dodávok od dodávateľa ULTRAMED s.r.o. v zmysle uvedených faktúr a z dôvodu, že následný odberateľ neprevzal 4 ks pracovných staníc (ide v podstate len o vozíky), tieto zostali na sklade.

7. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. 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, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle Zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a), v § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich splnenie nie je možné odpustiť. Zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužiteľnosť), 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 uvedenou na faktúre. Správca dane preveroval faktúry, ktoré boli predmetom účtovníctva s tým, že kontrola nebola zameraná len na obsahovú stránku faktúr podľa § 71 a §72 Zákona o DPH, ale bola zameraná na skutkový stav veci, na realitu vecného plnenia a to vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na to, či došlo k zdaniteľnému obchodu v zmysle § 8 a § 9 Zákona o DPH. Správca dane dôkazy predložené žalobcom hodnotil podľa svojho uváženia a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, pričom hodnotením dôkazov musí zabezpečiť objektívne, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu veci. Dôkazná povinnosť je pre daňovníka - platiteľa dane nie iba povinnosťou, ale aj právom, ktorým daňový subjekt preukazuje svoje tvrdenia o skutočnostiach uvedených v daňovom priznaní a na faktúrach. Správca dane skonštatoval, že pri daňovej kontrole neboli zistené relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali v súlade s § 24 Daňového poriadku skutočnosti, ktoré uviedol daňový subjekt v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobia. Podľa správca dane daňovou kontrolou nebolo preukázané, že tovary uvedené na faktúrach boli dodané spoločnosťou vyznačenou na daňovom doklade. Správca dane poukázal na to, že Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe, ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle Zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (poukaz na rozhodnutie sp. zn. 8Sžf/26/2014). Správca dane postupoval v súlade s § 24 ods. 1 až 4 Daňového poriadku, pričom v rámci daňovej kontroly zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch – v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Správca

dane uviedol, že žalobca porušil ust. § 49 ods. 1, ods. 2, § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 2 Zákona o DPH z dôvodu, že dodanie tovaru od uvedeného dodávateľa nebolo vierohodne preukázané.

8. Správca dane ďalej poukázal na to, že na ústnom pojednávaní dňa 23.09.2022 oboznámil žalobcu s priebehom vyrubovacieho konania, prerokoval pripomienky a dôkazy predložené žalobcom k Protokolu z daňovej kontroly, o čom bola spísaná zápisnica, v ktorej sa správca dane vyjadril ku všetkým vzneseným námietkam zo strany žalobcu. Vo vzťahu k dodávateľovi Caritex s.r.o. správca dane uviedol, že okolnosti obchodného prípadu medzi žalobcom a spoločnosťou Caritex s.r.o. boli neštandardné a neobvyklé, poukázal pritom na obsah vyjadrenia konateľky žalobcu k okolnostiam nadviazania spolupráce so spoločnosťou Caritex s.r.o. Poukázal tiež na to, že uvedená spoločnosť nebola verejne dostupnou obchodnou spoločnosťou na trhu, žalobca si nepreveril z verejne dostupných zdrojov, že nemala zverejnenú žiadnu históriu svojej činnosti, že do 17.02.2020 podnikala pod iným obchodným menom (Beauty Viva s.r.o.) a ako hlavnú činnosť uvádzala služby týkajúce sa telesnej pohody, podľa jedinej zverejnenej účtovnej závierky (za rok 2018) nevykonávala žiadnu činnosť. F. A. B. sa stal konateľom už premenovanej spoločnosti odo dňa 09.03.2020, absentovali verejne dostupné informácie o tejto spoločnosti a je nepochopiteľné, že žalobca, ktorý obchoduje s medicínskou technikou, svojich obchodných partnerov nepreveroval a vo svojej obchodnej činnosti dal len na odporúčanie známych. Spoločnosť Caritex s.r.o. bola jednoosobovou spoločnosťou s ručením obmedzeným, bez vlastných prevádzkových priestorov, na adrese sídla spoločnosti neznáma, bez internetovej stránky, nedisponovala technickým a personálnym vybavením, reálne sa v danom segmente neorientovala, konateľ spoločnosti nemá skúsenosti, vedomosti ani možnosť reálne zabezpečiť predmet fakturácie. Správca dane konštatoval, že od žalobcu možno očakávať dostatočne uvážlivý výber vhodného partnera - preveriť si, či má spoločnosť s predmetom plnenia skúsenosti, aby požadoval referencie od skutočných odberateľov a aby sa zaujímal o to, kto konkrétne bude na projekte pracovať. Ak si nezisťoval žalobca ani tieto základné informácie, vypovedá to o jeho neobozretnosti pri výbere vhodného partnera v prípade, keď zamýšľal uskutočniť obchodné transakcie rádovo v tisíckach eur. Ak si žalobca objednal tovar u neznámej spoločnosti len na základe náhodného stretnutia, bez vedomosti o spoločnosti, bez overenia si odborných kvalifikačných schopností, je to podľa správcu dane dôkaz o tom, že pri uzatváraní zdaniteľného obchodu žalobca nekonal s potrebnou odbornou starostlivosťou a neprijal žiadne opatrenia, ktoré je možné od neho v rozumnej miere očakávať. Ak daňový subjekt koná pri uzatváraní obchodu spôsobom, ktorý v bežných trhových podmienkach nemá ekonomické opodstatnenie alebo sa vymyká rozumne očakávanému správaniu obozretného podnikateľa postupujúceho s odbornou starostlivosťou, možno mu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ odoprieť uplatnené právo na odpočítanie dane pri takýchto obchodoch. O opodstatnených pochybnostiach správcu dane o dodaní tovaru svedčí tiež skutočnosť, že podľa vyjadrenia konateľky žalobcu mali byť pri prevzatí tovaru zistené nedostatky, napriek tomu bol tovar prijatý a bol spísaný záznam o reklamácií, pričom dodávateľovi bolo namiesto 70 920,- € uhradených len 15 000,- €. Z informačného systému správca dane zistil, že dodávateľ Caritex s.r.o. nepodával daňové priznania k DPH, ani kontrolné výkazy, posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb podal za obdobie roku 2018, posledné daňové priznanie k DPH podal za zdaňovacie obdobie január 2020. Z dôvodu, že tento daňový subjekt nepodával daňové priznania, nekomunikoval so správcom dane, zásielky správcu dane adresované na sídlo spoločnosti sa vracali s označením „adresát neznámy“, bola spoločnosť Caritex s.r.o. zrušená registrácia na DPH od 01.07.2021. Skutočnosť, že spoločnosť Caritex s.r.o. nepodala daňové priznanie k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie, je podľa správcu dane ďalším nepriamym dôkazom o tom, že táto spoločnosť nedodala tovar tak, ako je uvedené na predložených faktúrach. Nepodávanie daňových priznaní je dôkazom o tom, že táto spoločnosť nevykonávala ekonomickú činnosť, a teda ani nedodala žalobcovi žiadny tovar. Správca dane poukázal aj na výpoveď konateľa spoločnosti Caritex s.r.o., ktorý uviedol, že spoločnosť žalobcu ani jeho konateľku nepozná, nebol s ňou v žiadnom obchodnom vzťahu, neuzavrel zmluvu, nevystavil žiadnu faktúru, nevie po slovensky a nepozná predmet fakturácie.

9. Správca dane ďalej v odôvodnení rozhodnutia uviedol svoje stanovisko k vyjadreniam žalobcu ohľadne následného predaja tovaru, o ktorom tvrdil, že mu bol dodaný dodávateľom Caritex s.r.o., poukázal na vyjadrenia spoločnosti ULTRAMED s.r.o., Unique Medical s.r.o., ako aj na výsledky miestneho zisťovania v Nemocnici AGEL Komárno s.r.o. a Nemocnici AGEL Levoča a.s. a na dôkazy zabezpečené od odberateľov žalobcu, ktorí potvrdili prevzatie preverovaného tovaru, pričom uviedol, že tieto dôkazy nepreukazujú, že preverovaný tovar dodal žalobcovi dodávateľ Caritex s.r.o., sú len dôkazom o tom, že žalobca dodal konkrétny tovar svojim odberateľom, a preto ich správca dane nepovažuje za dôkazy o tom, že žalobca nakúpil tovar od spoločnosti Caritex s.r.o. K vyjadreniam žalobcu, že bolo preukázané, že zo strany spoločnosti Caritex s.r.o. došlo k dodaniu pracovných

staníc a diagnostických staníc žalobcovi, že zo strany žalobcu došlo k dodržaniu vecných podmienok potrebných pre uplatnenie odpočtu DPH, nakoľko tovar obdržal od svojho dodávateľa a tento ďalej použil na dosiahnutie zdaniteľných plnení na výstupe (s poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C - 430/19 a C - 267/15, ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18.05.2021), správca dane uviedol, že zbral do úvahy žalobcom dodatočne predložené doklady o dodaní tovaru odberateľom žalobcu, avšak tieto doklady vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti s tvrdením spoločnosti Caritex s.r.o., že táto spoločnosť nedodala žalobcovi žiadny tovar. Správca dane mal za to, že disponuje dôkazom, že tento tovar žalobca nenakúpil od spoločnosti Caritex s.r.o., ktorá je uvedená na faktúrach predložených k odpočítaniu dane. Uvedené skutočnosti správca dane posúdil v zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ - C154/20 (Kemwater ProChemie). Správca dane konštatoval, že má k dispozícii dôkazy o tom, že spoločnosť Caritex s.r.o. nebola skutočným dodávateľom tovaru a skutočný dodávateľ tovaru nebol identifikovaný (označený). Súčasne chýbajú dôkazy o tom, že skutočný dodávateľ tovaru mal postavenie zdaniteľnej osoby a dôkazy, ktoré poskytol žalobca nepreukazujú, že tento dodávateľ bol v čase deklarovania dodania tovaru zdaniteľnou osobou. Naopak, správca dane má dôkaz o tom, že spoločnosť Caritex s.r.o. nevykonávala ekonomickú činnosť, a teda nebola zdaniteľnou osobou. Ani zo strany žalobcu a ani zo strany konateľa spoločnosti Caritex s.r.o. neboli podľa správcu dane predložené reálne dôkazy o dodaní tovarov v zmysle uvedených faktúr od dodávateľa Caritex s.r.o. Konštatoval, že žalobca nepreukázal svoje tvrdenia, že tovar bol reálne dodaný práve zo strany dodávateľa Caritex s.r.o. podľa § 8 a 9 Zákona o DPH, a tým nepreukázal, že došlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 Zákona o DPH zo strany dodávateľa voči žalobcovi. K námietke žalobcu o nesprávnom doručovaní písomností správca dane uviedol, že v roku 2021 bol správca dane oprávnený zasielať dokumenty týkajúce sa výkonu daňovej kontroly daňovému subjektu v listinnej podobe a nebol povinný tieto dokumenty doručovať elektronicky.

10. O odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný Rozhodnutím č. 100312010/2023 zo dňa 19.01.2023 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol obsah odvolania žalobcu, opísal zistený skutkový stav (zhodne, ako ho zistil správca dane), poukázal na úkony a dôkazy vykonané správcou dane (viď body 3-9 tohto rozsudku), odcitoval ustanovenia Zákona o DPH [§ 19 ods. 1, § 49 ods. 1, 2 písm. a)] a ustanovenia Daňového poriadku (§ 3 ods. 1, 2, 3, 6, § 24, § 44 ods. 1) a poukázal na závery správcu dane, z ktorých vyplýva, že žalobcovi nebol priznaný odpočet DPH z kontrolovaných faktúr z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že tovar bol reálne dodaný práve zo strany dodávateľa Caritex s.r.o. Následne sa vyjadril k odvolacím námietkam uvedeným žalobcom v odvolaní: k námietkam uvedeným v čl. 1 odvolania žalovaný uviedol, že sa jedná len o všeobecné námietky, z ktorých nie je možné vyvodiť nezákonnosť rozhodnutia správcu dane. Konštatoval, že v odvolaní žalobca uviedol obdobné námietky ako tie, ktoré boli predmetom jeho vyjadrenia k prerokovaniu pripomienok a dôkazov na základe Zápisnice zo dňa 23.09.2022, tieto námietky boli na ústnom pojednávaní prerokované a správca dane vo svojom rozhodnutí na str. 19-26 uviedol svoje stanoviská k uvedeným námietkam. Námietky žalobcu považoval za nedôvodné. Žalovaný poukázal na to, že žalobca v odvolaní uvádza svoje stanoviská k vybraným stranám uvedenej zápisnice, pričom k bodu A1 (týkajúcemu sa spoločnosti Caritex s.r.o.) konštatoval, že predložil všetky dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, avšak správca dane nepredložil dôkaz, ktorý by žalobcove dôkazy spoľahlivo vyvrátil. Žalovaný v tejto súvislosti uviedol, že v posudzovanom prípade počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že fakturované zdaniteľné plnenia týkajúce sa kontrolovaných faktúr boli skutočne dodané uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach (Caritex s.r.o.), t.j. nebolo preukázané, že dodávateľovi vznikla z titulu dodania tovaru daňová povinnosť v zmysle § 19 Zákona o DPH, ktorej vznik by následne zakladal právo na odpočet tejto dane u žalobcu. Žalovaný poukázal na to, že správca dane na základe vlastných zistení spochybnil skutočnosť, že zdaniteľné plnenia uvedené na predložených dodávateľských faktúrach boli uskutočnené osobou uvedenou na faktúre, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý pochybnosti správcu dane o dodaní tovarov dodávateľom uvedeným na faktúrach nevyvrátil. Zdôraznil, že žalobca je povinný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, t. j. že tovar bol dodaný a to práve osobou uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči žalobcovi uplatňuje DPH. Žalovaný uviedol, že daňový subjekt Caritex s.r.o. nepodal za zdaňovacie obdobie máj 2020 daňové priznanie pre DPH, čo bolo podľa správcu dane dôkazom o tom, že táto spoločnosť v uvedenom období nevykonávala ekonomickú činnosť, a teda žalobcovi nedodala žiadny tovar. Poukázal tiež na zistenie, že spoločnosť Caritex s.r.o. podala posledné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie január 2020 a posledné daňové priznanie z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2018. Z dôvodu, že spoločnosť Caritex s.r.o. nepodávala daňové priznania a nekomunikovala so správcou dane a zásielky správcu dane zasielané na adresu sídla

tohto subjektu sa vracali späť s poznámkou „adresát neznámy“, správca dane tejto spoločnosti zrušil 01.07.2021 registráciu na DPH. Žalovaný zdôraznil, že žalobca uplatňujúci si nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené tak, ako to deklarujú ním predložené faktúry. Dôkazné bremeno je v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku na žalobcovi. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet uznaný. Žalovaný uviedol, že správca dane vyhodnotil povahu dodávok tovaru v nadväznosti na obsah predložených dokladov a prijal záver, že listinné doklady, ktorými žalobca preukazoval splnenie zákonom stanovených podmienok, nie sú spôsobilé privodiť uplatnenie nároku na odpočítanie DPH. Zákonné podmienky nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu. K námietke týkajúcej sa otázky preverovania dodávateľa žalobcu žalovaný uviedol, že dodávateľ Caritex s.r.o. bol pre žalobcu neznámou spoločnosťou, ktorá mu bola odporúčaná, a preto mal postupovať s mimoriadnou obozretnosťou, keď od neznámeho subjektu na základe faktúr uplatňoval nárok na odpočet DPH. Zdôraznil, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Uviedol, že zákonnú ochranu požíva len poctivý obchodný styk, že žalobca by mal mať vedomosť o tom, či partner, s ktorým uzatváral obchodný vzťah, je funkčný a či riadne uskutočňuje podnikateľskú činnosť. Podľa žalovaného bolo povinnosťou žalobcu pri výbere svojho obchodného partnera pristupovať s opatrnosťou, aby v prípade daňovej kontroly nemal problém so splnením vlastnej dôkaznej povinnosti. Skutočnosti zistené vykonaným preverovaním podľa žalovaného svedčia o tom, že žalobca ignoroval zrejme odchýlky od dodržiavania bežného štandardu podnikateľskej opatrnosti a minimalizácie rizika.

11. K námietke, že správca dane nepredložil žiadny priamy dôkaz o tom, že dodanie nebolo dodávateľom uskutočnené, žalovaný uviedol, že dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach (Caritex s.r.o.) nebolo počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania preukázané, spoločnosť Caritex s.r.o. v zdaňovacom období máj 2020 nevykonávala ekonomickú činnosť a nebolo preukázané, že dodávateľovi vznikla z titulu dodania tovaru daňová povinnosť podľa § 19 Zákona o DPH. K námietke, že spoločnosť Caritex s.r.o. prijala od žalobcu úhradu vo výške 15 000,- €, a teda získala príjem na základe dodania tovaru, t. j. došlo k ekonomickej činnosti, žalovaný uviedol, že daňový subjekt Caritex s.r.o. nepodal za zdaňovacie obdobie máj 2020 daňové priznanie na DPH, a teda neodviedol daň do štátneho rozpočtu. K námietkam týkajúcim sa dôkazu získaného z MVI (konateľ spoločnosti Caritex s.r.o. p. B. nebol vypočutý, doložil len písomné vyhlásenie, žalobcovi nebolo umožnené klásť mu doplňujúce otázky) a k námietke, že správca dane neoznačil dôkaz, že žalobca nenakúpil dodaný tovar od spoločnosti Caritex s.r.o., žalovaný poukázal na obsah písomného vyjadrenia p. B., ktorý nevypovedal ako svedok pred maďarským správcom dane, poskytol len svoje písomné stanovisko, ku ktorému sa žalobca mohol vyjadriť, pričom žalobca neuviedol žiadne skutočnosti, ktoré by vyjadrenie p. B. vyvrátili. Žalovaný konštatoval, že z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane je zrejme, že za dôkazy preukazujúce skutočnosť, že fakturovaný tovar nebol dodaný žalobcovi spoločnosťou uvedenou na faktúrach, považoval nasledovné skutočnosti: spoločnosť Caritex s.r.o. v zdaňovacom období máj 2020 nevykonávala ekonomickú činnosť (nepodala daňové priznanie na DPH, daňový subjekt nekontaktný, so správcom dane nekomunikoval); konateľ dodávateľa podal pred zahraničným správcom dane písomné vyjadrenie, že spoločnosť nevykonávala ekonomickú činnosť, on ako konateľ nevystavil žiadnu faktúru ani neuzavrel zmluvu so žiadnou spoločnosťou, fakturovaný tovar nepozná; žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturované plnenia boli dodané práve zo strany deklarovaného dodávateľa. Žalovaný vyhodnotil odvolacie námietky žalobcu ako nedôvodné.

12. K poukazu žalobcu v odvolaní na rozsudok SD EÚ vo veci C - 154/20 Kemwater ProChemie žalovaný poukázal na body 23, 34, 37 a 39 tohto rozsudku a uviedol, že skutočnosť, že dodávateľom fakturovaných tovarov bola spoločnosť Caritex s.r.o. nebola v priebehu daňovej kontroly ani vo vyrubovacom konaní žalobcom preukázaná. Žalobca zároveň nepreukázal, od akého platiteľa tovar uvedený na faktúrach reálne prijal. Predloženie faktúr, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť Caritex s.r.o., nie je dôkazom toho, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako bol žalobcom deklarovaný. Žalovaný poukázal na to, že hmotnoprávna podmienka, v zmysle ktorej musí mať dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby postavenie zdaniteľnej osoby, uvedená v čl. 168 písm. a) Smernice o DPH, je transponovaná v 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH. Skutočnosť, že žalobca deklaruje odpočítanie dane z dodaných tovarov od jedného konkrétneho dodávateľa (Caritex s.r.o.), ktorého v kontrolných výkazoch identifikuje prostredníctvom IČ DPH, ešte neznamená, že tieto dodania tovarov a služieb boli platiteľom dane aj reálne dodané, že boli dodané ním deklarovaným dodávateľom. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na dôkaznú povinnosť žalobcu vyplývajúcu z § 24 Daňového poriadku. Žalovaný poukázal na to, že správca dane ako dôkazy použil aj skutočnosti, že dodávateľ

Caritex s.r.o. nepodal kontrolné výkazy ani daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie. Z rozhodnutia správcu dane tiež podľa žalovaného vyplýva, že žalobca nekonal v dobrej viere voči dodávateľovi Caritex s.r.o., nedodrжал zásadu opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku, okolnosti obchodov boli neštandardné a neobvyklé, čo preukazujú aj všetky zistenia o rizikovosti a nepoctivosti podnikateľskej činnosti faktúrami deklarovaného dodávateľa. Poukázal na opatrnosť a obozretnosť každého podnikateľského subjektu, aby si v záujme minimalizácie obchodného rizika riadne preveril osoby, s ktorými uskutočňuje svoju podnikateľskú činnosť. Žalobca mal uskutočňovať svoju činnosť tak, aby si preveril svojich obchodných partnerov, aby mal dostatočné podklady pre riadne preukázanie existencie, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. K námietke o porušení procesných práv žalobcu a k námietke o nesprávne zistenom a vyhodnotenom skutkovom stave žalovaný uviedol, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav k posúdeniu preverovaných obchodov, všetky získané dôkazy dostatočne vyhodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Konštatoval, že správca dane postupoval v zmysle § 3 a § 24 Daňového poriadku, poskytol žalobcovi dostatočný priestor na preukázanie skutočností, ktoré mali vplyv na správne určenie dane, umožnil mu vyjadrovať sa k skutočnostiam týkajúcim sa kontroly DPH a predkladať dôkazy a doklady preukazujúce jeho tvrdenia, umožňoval žalobcovi dokazovanie ním uvádzaných skutočností a vydal rozhodnutie v súlade s § 63 Daňového poriadku. Mal za to, že námietky žalobcu uvedené v odvolaní nie sú spôsobilé spochybniť správnosť rozhodnutia správcu dane a žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali zistený skutkový stav inak, ako bol správcom dane v daňovej kontrole zistený a vo vyrubovacom konaní vyhodnotený.

Žaloba

13. Žalobca sa správnou žalobu podanou v zákonnej lehote domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane za zdaňovacie obdobie máj 2020 a žiadal uložiť žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania. Žalobca v bode III. správnej žaloby tvrdil, že vydaním predmetných rozhodnutí boli dotknuté práva žalobcu a rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánmi verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

14. Žalobca v bode IV. správnej žaloby odciťoval niektoré ustanovenia Daňového poriadku a mal za to, že správca dane tieto porušil tým, že nedostatočne zistil skutkový stav a žalovaný do odôvodnenia rozhodnutia len prevzal odôvodnenie rozhodnutia správcu dane, zrejme účelovo dôkazy potvrdzujúce tvrdenia žalobcu v rozhodnutí neuviedol (napr. fotografie dodaného tovaru, preberacie protokoly, reklamačné protokoly), na argumenty žalobcu nereagoval, dôkazom predloženým žalobcom sa vyhol. Napriek tomu, že žalobca predložil značné množstvo dôkazov, správca dane tieto ignoroval alebo bagatelizoval. Žalobca následne v správnej žalobe poukazoval na jednotlivé parciálne časti odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, ku ktorým uviedol svoje stanovisko, resp. prezentoval svoje názory. Mal za to, že postup správcu dane i žalovaného bol vo vzťahu k žalobcovi neprimeraný a šikanózný a bol spôsobený neprimeranou dĺžkou celého daňového konania (daňová kontrola začala 19.09.2020 a konanie bolo ukončené 31.01.2023). Správca dane chcel zrejme konanie právoplatne ukončiť, pričom k dôkazom svedčiacim v prospech žalobcu neprihliadal. Žalovaný len prevzal tvrdenia správcu dane, čím porušil práva žalobcu. Žalobca zdôraznil, že predložil správcovi dane všetky relevantné dôkazy (pričom tieto žalobca podrobne v správnej žalobe špecifikoval na str. 5). Namietal, že správca dane (ani žalovaný) tieto konkrétne uvedené dôkazy ani v prvostupňovom ani v odvolacom rozhodnutí vôbec nevyhodnotil (tieto ignoroval). Potom tvrdenie správcu dane i žalovaného, že postupoval v súlade s Daňovým poriadkom a vyhodnotil všetky dôkazy, nemajú oporu v administratívnom spise, čím došlo k porušeniu práv žalobcu. Žalobca poukázal na vyhodnotenie výpovede konateľa dodávateľa Caritex s.r.o. (F. B.) a namietal, že žalobcovi nebolo umožnené klásť mu otázky. Ďalej žalobca namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že žalovaný v rozhodnutí len skonštatoval, že žalobca uviedol v odvolaní obdobné námietky ako vo vyjadrení k prerokovaniu pripomienok k Protokolu a že k týmto už správca dane uviedol stanovisko vo svojom rozhodnutí, a preto vyhodnotil odvolacie námietky žalobcu ako nedôvodné. Žalobca s poukazom na konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že fakturované zdaniteľné plnenia týkajúce sa kontrolovaných faktúr boli skutočne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach (Caritex s.r.o.) a že správca dane spochybnil túto skutočnosť na základe ním vykonaného dokazovania namietal, že správca dane nebral na zreteľ

žalobcom predložené dôkazy, ktoré majú preukazovať tvrdenia žalobcu. Za nesprávne považoval tvrdenie správca dane, že pokiaľ spoločnosť Caritex s.r.o. nepodáva daňové priznania, nevykonáva ekonomickú činnosť, pričom poukázal na ust § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH a na to, že ekonomickou činnosťou je každá činnosť, ktorou sa dosahuje príjem. Z Daňového poriadku nevyplýva, že nepodávanie daňových priznaní je považované za nevykonávanie economickej činnosti.

15. Žalobca v správnej žalobe poukázal na tvrdenia žalovaného týkajúce sa dôkazného bremena daňového subjektu (uplatňujúceho si odpočet dane) a jeho poukaz na § 24 ods. 1 Daňového poriadku a judikatúru Najvyššieho súdu SR. V tejto súvislosti žalobca odcitoval časť odôvodnenia Nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2012 a uviedol, že povinnosťou správca dane nie je sústavné spochybňovanie dôkazov a tvrdení daňového subjektu za účelom prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt, ale objektívne preverenie relevantných skutočností. Podľa žalobcu v tomto prípade došlo k neúmernému prenosu dôkazného bremena na žalobcu, nakoľko všetky predložené dôkazy zo strany žalobcu sú buď neodôvodnene spochybnené, bagatelizované alebo úplne odignorované. Napriek tomu žalovaný konštatoval, že správca dane vyhodnotil povahu dodávok v nadväznosti na obsah predložených dôkazov, pričom listinné dôkazy predložené žalobcom nie sú spôsobilé prívodiť uplatnenie nároku na odpočet dane. K tvrdeniu žalovaného, že dodávateľská spoločnosť Caritex s.r.o. bola pre žalobcu neznámou spoločnosťou a mal postupovať obozretne, žalobca poukázal na objektívne riziká podnikateľského prostredia a spôsoby nadväzovania obchodných vzťahov v praxi, ako aj na aj na ust. § 25a Zákona o DPH, ktorý počíta s nesprávnym výberom obchodného partnera. Vedomosti žalobcu o economickej činnosti jeho obchodného partnera (vrátane informácie, či podáva daňové priznania) žalobca uviedol, že túto skutočnosť si žalobca nemohol overiť. Žalobca zdôraznil, že predložil všetky relevantné dôkazy, ktoré sa od neho na preukázanie daného obchodu očakávali a ktoré boli v jeho dispozičnej sfére (tieto dôkazy žalobca opakovane v správnej žalobe podrobne špecifikoval) a skutočnosť, že správca dane predložené dôkazy nevyhodnotil tak nemôže byť na ujmu žalobcu. Správca dane taktiež nemôže požadovať od žalobcu predloženie dôkazov, ktorými môže disponovať len dodávateľská spoločnosť Caritex s.r.o. a v prípade nepredloženia vyvodiť dôsledky voči žalobcovi. Žalobca poukázal na to, že správca dane vykonal miestne zisťovanie a presvedčil sa o tom, že zo strany odberateľov žalobcu (ULTRAMED s.r.o. a Unique Medical s.r.o.) boli voči žalobcovi uplatnené reklamácie za dodanie nevhodného tovaru, čím bolo poškodené dobré meno žalobcu a mal za to, že konateľ spoločnosti Caritex s.r.o. vedel o tom, v akom technickom stave tovar dodáva, tento tovar žalobca u svojho dodávateľa reklamoval, o čom predložil dôkazy. Napriek vykonanému dokazovaniu správca dane nezohľadnil, že tvrdenia žalobcu ohľadne dodávok tovaru sa potvrdili a dôkazy o tom, že spoločnosť Caritex s.r.o. dodala žalobcovi zariadenia, ktoré sa ukázali ako nevhodné, žalobca za ne čiastočne aj zaplatil a ku ktorým si jeho odberatelia uplatnili reklamácie, nijako nezohľadnil. V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na tvrdenia konateľa dodávateľa (F. B.), (s ktorým nebol realizovaný výsluch, ale bolo z jeho strany dané len písomné prehlásenie, žalobca mu nemohol klásť otázky na ozrejmenie situácie), pričom žalobca ozrejmil možné dôvody jednostranného vyhlásenia konateľa dodávateľa (vyhnutie sa zodpovednosti za vadne dodaný tovar a prípadné uplatňovanie náhrady škody). Správca dane nebral pri tom na zreteľ vyjadrenia konateľky žalobcu p. B., ani žalobcom predložené dôkazy a celú argumentáciu založil len na vyjadrení p. B., ktorého výsluch nevykonal. V tomto kontexte mal žalobca za to, že ak všetky dôkazy preukazujú dodanie tovaru od spoločnosti Caritex s.r.o., pričom tieto dôkazy správca dane, (okrem výpovede p. B.) nijako nespochybnil, žalobca má právo na odpočet dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18.05.2021, z ktorého vyplýva záver, že samotná svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa, že nedodal deklarovaný tovar, nemusí stačiť pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočet dane. Správca dane uplatnené reklamácie a nevhodnosť dodaných zariadení nespochybňuje, avšak na tieto skutočnosti neprihliada. K tvrdeniu žalovaného, že správca dane za dôkazy o nedodaní tovaru žalobcovi spoločnosťou Caritex s.r.o. považoval výpoveď konateľa p. B. a nevykonávanie economickej činnosti spoločnosťou Caritex s.r.o. (nepodanie daňového priznania, nekontaktnosť dodávateľa), žalobca uviedol, že týmito skutočnosťami nemohli byť spochybnené doklady predložené žalobcom, keď tieto správca dane (ani žalovaný) nevyhodnotil, ani ich len nešpecifikoval, len všeobecne uviedol, že žalobca nepredložil relevantné dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturované plnenia boli dodané práve zo strany deklarovaného dodávateľa. Správca dane poukázal len na faktúry, bez toho, aby zobral na zreteľ všetky ostatné žalobcom predložené dôkazy a zistené skutočnosti preukazujúce tvrdenia žalobcu. Správca dane i žalovaný podľa žalobcu zohľadnili len dôkazy v neprospech žalobcu.

16. Žalobca v správnej žalobe poukázal na to, že dodávateľ Caritex s.r.o. bol v čase realizácie obchodu identifikovanou osobou pre DPH a mal status zdaniteľnej osoby. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C - 527/11 a C - 154/20 a uviedol citáciu z Rozsudku NSS ČR sp. zn. 1Afs 334/2017, z ktorých podľa žalobcu vyplýva, že postačuje na splnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie nároku na odpočet dane dodanie tovaru a postavenie (status) dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Podľa žalobcu k splneniu týchto podmienok v tomto prípade došlo. Ak by aj žalobca pripustil záver správcu dane, že tovar nebol dodaný od spoločnosti Caritex s.r.o., ale od iného daňového subjektu, čo však žalobca striktnie odmietol, predmetom dodania bol tovar, ktorého hodnota vzhľadom k požadovanému obratu v zmysle Zákona o DPH nepochybne zakladala dodávateľovi status zdaniteľnej osoby, aj keby tento nebol známy. V súvislosti s hmotnoprávnymi podmienkami na odpočet dane žalobca poukázal na judikatúru NS SR i ÚS SR, v zmysle ktorej postačuje na splnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie nároku na odpočet dane dodanie tovaru a postavenie (status) dodávateľa ako zdaniteľnej osoby, ktoré podmienky žalobca splnil, predložil dôkazy a tieto neboli správcom dane spochybnené. Žalobca konštatoval, že z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného je možné nadobudnúť dojem, že správca dane nerozlišuje nepriznanie nároku na odpočet dane z dôvodu nedodania tovaru spolu s daňovým podvodným konaním. Správca dane podľa žalobcu prikladá význam nepriamym dôkazom, závery stavia na písomnom vyhlásení získanom z MVI, avšak všetky dôkazy predložené žalobcom ignoroval a nevyhodnotil ich, čím postupoval v rozpore so zákonom a rozhodnutia správcu dane i žalovaného sú nepreskúmateľné. Žalovaný sa musí v odôvodnení vysporiadať so všetkými skutočnosťami, dôkazmi a námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní, nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia. Zistenie skutkového stavu správcom dane bolo podľa žalobcu nedostačujúce na riadne posúdenie veci

17. Žalobca v bode VI. (správne malo byť uvedené v bode V.) správnej žaloby namietal porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Konkrétne žalobca namietal, že výrok rozhodnutia správcu dane je zmätočný a nezákonný, keďže vo výroku absentujú podstatné a zákonom obligatórne určené náležitosti, a to rozhodnutie vo veci s uvedením konkrétneho ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo a to v zmysle: správca dane výkonom svojho rozhodnutia určil žalobcovi povinnosť, a to peňažné plnenie v sume uvedenej vo výroku napadnutého rozhodnutia, avšak vo výroku neuviedol, v akej zákonom určenej súvislosti a podľa ktorého konkrétneho ustanovenia hmotnoprávneho predpisu daňovému subjektu správca dane určil uvedené peňažné plnenie, ktoré je spojené so vznikom daňovej povinnosti, ako aj s prípadným protiprávnym konaním, v úvode výroku sú uvedené len označenia kompetenčných predpisov, pričom absentuje uvedenie konkrétneho ustanovenia jednotlivého kompetenčného predpisu, vo výroku je uvedené len konkrétne ustanovenie procesného predpisu, pričom výrok neobsahuje konkrétne ustanovenie hmotnoprávneho predpisu, podľa ktorého mala vzniknúť daňovému subjektu daňová povinnosť, resp. podľa ktorého konkrétneho ustanovenia Zákona o DPH je daňový subjekt osobou povinnou platiť daň a len z kontextu odôvodnenia rozhodnutia správcu dane sa žalobca môže domnievať, že údajné protiprávne konanie daňového subjektu spája správca dane s ust. § 49 ods. 1 Zákona o DPH. Podľa žalobcu konkrétne ustanovenia Zákona o DPH vo výroku napadnutého rozhodnutia absentujú, pričom správca dane vyslovil len v odôvodnení rozhodnutia záver o protiprávnosti konania žalobcu. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na ustálenú judikatúru NS SR ohľadom výrokovej časti každého administratívneho rozhodnutia, v zmysle ktorej podľa žalobcu výrok rozhodnutia musí byť jasný, určitý a zrozumiteľný, pričom z neho musí byť zrejmé a nepochybné, čoho sa výrok týka a čo je jeho predmetom. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžo/28/2007 a sp. zn. 6SŽ/26/2011, ako aj na Uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I.ÚS 327/2018 zo dňa 19.09.2018.

18. Žalobca v bode VII. (správne malo byť uvedené v bode VI.) správnej žaloby tvrdil, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že nedošlo k porušeniu hmotnoprávnych a formálnych podmienok uvedených v Smernici 2006/112 a tiež v Zákone o DPH na uplatnenie si práva na odpočítanie dane daňovým subjektom, keďže bolo v konaní preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení, o čom žalobca predložil príslušné doklady a iné relevantné dôkazy. Namietal, že výrok napádaného rozhodnutia trpí vadou nezákonnosti, nakoľko správca dane nedostatočne aplikoval povinnosti vyplývajúce mu z ust. § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, keďže vo výrokovej časti napádaného rozhodnutia absentujú zákonom ustanovené náležitosti, a to konkrétne ustanovenia hmotnoprávneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo. Vykonaným preverovaním nebolo podľa žalobcu zistené porušenie hmotnoprávnych podmienok uvedených v Zákone o DPH na uplatnenie si práva na odpočítanie dane, keďže bolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení. Poukázal na to, že v zmysle ustálenej

judikatúry zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie dane zaplatenej na vstupe bolo priznané v prípade, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky. Len v prípade, ak je spochybnené uskutočnenie zdaniteľného obchodu, čo v uvedenom prípade podľa žalobcu nie je, môže správca dane nepriznať daňovému subjektu odpočítanie dane a to s odkazom na konkrétnu judikatúru. Žalobca mal za to, že skutkové okolnosti zistené správcou dane neposkytujú dostatočný podklad pre záver správcu dane o nepriznaní práva na odpočítanie dane, správca dane bližšie nešpecifikoval a nepomenoval svoje pochybnosti dostatočne jasne a zrozumiteľne a tiež sa dostatočne a presvedčivo nevysporiadal s dôkazmi predloženými žalobcom. Správca dane sa dopustil podstatného porušenia ustanovení o konaní pred správcou dane, ktoré má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, pričom poukázal na ust. § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Mal za to, že splnil všetky zákonom stanovené podmienky v súvislosti s uplatnením si nároku na odpočítanie DPH. Správca dane podľa žalobcu nesprávne zistil a vyhodnotil skutkový stav, ako aj dôkazy a z tohto dôvodu sú jeho závery a právne posúdenie v rozpore s príslušnou právnou úpravou, judikatúrou súdov SR, ako aj judikatúrou SD EÚ, čo robí jeho postup, ako aj napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľným a nezákonným. Žalobca navrhol, aby správny súd rozhodnutie správcu dane aj rozhodnutie žalovaného zrušil a priznal žalobcovi náhradu trov konania.

Vyjadrenie žalovaného

19. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe uviedol, že sa vo svojom rozhodnutí stotožnil so závermi správcu dane, ktorý žalobcovi v zdaňovacom období máj 2020 nepriznal právo na odpočítanie dane v celkovej sume 11 820,- € z faktúr vystavených dodávateľom Caritex s.r.o. s odôvodnením, že žalobca nepreukázal svoje tvrdenia, že tovar bol reálne dodaný práve zo strany dodávateľa Caritex s.r.o., v dôsledku čoho konštatoval, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Následne sa vyjadril k žalobným námietkam uplatneným v správnej žalobe. K námietkam, že správca dane dôkazy predložené žalobcom nevyhodnotil a že žalobca nemohol klásť otázky konateľovi dodávateľa (F. B.), žalovaný uviedol, že konateľ spoločnosti Caritex s.r.o. bol predvolaný na daňový úrad v Maďarsku, kde podal písomné vyjadrenie a poukázal na obsah uvedeného vyjadrenia s tým, že p. B. nevypovedal pred zahraničným správcou dane ako svedok, poskytol len svoje písomné stanovisko, ku ktorému sa žalobca mohol počas daňovej kontroly vyjadriť. Konštatoval, že žalobca v správnej žalobe neuvádza žiadne skutočnosti, ktoré by vyvracali tvrdenia p. B.. K námietke, že žalovaný tvrdenia správcu dane nevyhodnotil, len na nepoukázal, čo spôsobuje podľa žalobcu nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane, žalovaný uviedol, že k námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní sa vyjadril na str. 17 až 27 rozhodnutia žalovaného. K námietke, že správca dane nebral na zreteľ predložené dôkazy osvedčujúce tvrdenia žalobcu a k námietke o nesprávnosti záveru správcu dane o nevykonávaní ekonomickej činnosti spoločnosti Caritex s.r.o. z dôvodu nepodávania daňových priznaní žalovaný uviedol, že dodanie tovaru dodávateľom Caritex s.r.o. uvedenom na správcou dane spochybnených faktúrach nebolo počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania preukázané. Podľa zistenia správcu dane táto spoločnosť v zdaňovacom období máj 2020 nevykonávala ekonomickú činnosť, čo vyplýva aj z písomného vyjadrenia konateľa spoločnosti Caritex s.r.o., z odpovede na žiadosť o MVI. Spoločnosť Caritex s.r.o. nepodala v zdaňovacom období máj 2020 daňové priznanie na DPH, ide o nekontaktný daňový subjekt, nekomunikujúci so správcou dane, zásielky správcu dane zasielané na adresu sídla tohto subjektu sa vracali späť s poznámkou „adresát neznámy“, spoločnosti bola od 01.07.2021 zrušená registrácia na DPH. K poukazu žalobcu na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022 žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno je v tomto prípade na strane daňového subjektu. K tvrdeniam žalobcu týkajúcim sa otázok nadväzovania obchodných vzťahov žalovaný uviedol, že bolo povinnosťou žalobcu pri výbere obchodného partnera pristupovať s maximálnou opatrnosťou, aby v prípade daňovej kontroly nemal problém so splnením si vlastnej dôkaznej povinnosti. Správca dane na základe vlastných zistení spochybnil skutočnosť, že zdaniteľné plnenia uvedené na predložených dodávateľských faktúrach boli uskutočnené osobou uvedenou na faktúrach, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý pochybnosti správcu dane o dodaní tovarov dodávateľom uvedeným na faktúrach nevyvrátil. K tvrdeniam žalobcu týkajúcim sa dodania zariadení dodávateľom Caritex s.r.o., ktoré sa časom ukázali ako nevhodné a ku ktorým si odberatelia žalobcu uplatnili reklamácie, ako aj k tvrdeniu, že správca dane nebral na zreteľ vyjadrenia žalobcu, ale argumentáciu oprel o vyjadrenia p. B., hoci všetky žalobcom predložené dôkazy preukazujú dodanie tovaru od spoločnosti Caritex s.r.o. a tieto dôkazy správca dane nijako nespochybnil, žalovaný poukázal na obsah vyjadrenia konateľky žalobcu p. B., na výsledky preverenia vierohodnosti tohto vyjadrenia prostredníctvom žiadosti o MVI a konštatoval, že žalobca spochybnil písomné prehlásenie p. B., ale počas daňovej kontroly a

vyrubovacieho konania nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal skutočnosť, že dodávateľom fakturovaného tovaru bola práve spoločnosť Caritex s.r.o. Poukázal opätovne na zistenia týkajúce sa spoločnosti Caritex s.r.o. a mal za to, že žalobca nekonal v dobrej viere, nedodržiaval zásadu opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku, okolnosti obchodov boli neštandardné a neobvyklé, čo preukazujú zistenia o rizikovosti a nepoctivosti podnikateľskej činnosti faktúrami deklarovaného dodávateľa. Podľa žalovaného z odôvodnenia správca dane je zrejmé, ktoré dôkazy preukazujú, že fakturovaný tovar nebol dodaný spoločnosťou uvedenou na faktúrach. K poukazu žalobcu na rozsudok SD EÚ C - 154/20 vo veci Kemwater ProChemie a na vybrané body odôvodnenia rozsudku NSS ČR sp. zn. 1Afs/334/2017 žalovaný poukázal na konkrétne body citovaného rozsudku SD EÚ a konštatoval, že žalobca, ktorý sa uplatňuje odpočet DPH, musí preukázať, že dodávateľ tovaru mal postavenie zdaniteľnej osoby a že tovar bol skutočne dodaný zdaniteľnou osobou. V tomto prípade žalobca nepreukázal, od akého platiteľa tovar uvedený na faktúrach reálne prijal. Skutočnosť, že žalobca deklaruje odpočítanie dane z dodaných tovarov od konkrétneho dodávateľa, ktorého v kontrolných výkazoch identifikuje prostredníctvom IČ DPH ešte neznamena, že tieto dodania tovarov boli platiteľom dane aj reálne prijaté a že boli dodané ním deklarovaným dodávateľom.

20. K námietke, že správca dane nemá presne ustálené, čo sa v rámci predmetného konania preukazovalo, žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s § 44 Daňového poriadku, pričom zistil, že okolnosti obchodného prípadu medzi žalobcom a spoločnosťou Caritex s.r.o. boli neštandardné a neobvyklé, poukázal na okolnosti začatia spolupráce žalobcu so spoločnosťou Caritex s.r.o., na predmet obchodnej spolupráce a na to, že žalobca si nepreveril spoločnosť dodávateľa, dal na odporúčanie známych, pričom spoločnosť Caritex s.r.o. bola jednoosobová spoločnosť s ručením obmedzeným, bez vlastných prevádzkových priestorov, na adrese sídla neznáma, bez internetovej stránky, nedisponovala technickým ani personálnym vybavením, reálne sa v danom segmente neorientovala, konateľ spoločnosti nemal skúsenosti, vedomosti ani možnosti reálne zabezpečiť predmet fakturácie. Žalovaný poukázal na odôvodnenie rozhodnutia správca dane, v ktorom sa uvádza, že žalobca nekonal s potrebnou odbornou starostlivosťou a neprijal žiadne opatrenia, ktoré je možné od neho v rozumnej miere očakávať, preto mu bolo možné odoprieť uplatnené právo na odpočet. O pochybnostiach správca dane o dodaní tovaru svedčí aj skutočnosť, že pri prevzatí tovaru mali byť zistené nedostatky a napriek tomu bol tovar prijatý, bol spísaný záznam o reklamácií a dodávateľovi bolo uhradených 15 000,- €. Žalovaný poukázal na to, že správca dane postupoval v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, žalobcu vyzval na vysvetlenie skutočností a preukázanie pravdivosti údajov uvedených v predmetných faktúrach, pričom správca dane spochybnil skutočnosť, že zdaniteľné plnenia uvedené na predložených dodávateľských faktúrach boli uskutočnené osobou uvedenou na faktúre, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý pochybnosti správca dane nevyvrátil. Zo záverov správca dane vyplýva, že ani zo strany žalobcu ani zo strany spoločnosti Caritex s.r.o. neboli predložené reálne dôkazy o dodaní tovarov v zmysle vyššie uvedených faktúr, pričom žalobca nepreukázal svoje tvrdenia, že tovar bol reálne dodaný práve dodávateľom Caritex s.r.o. K námietke, že v rozhodnutí absentuje vyhodnotenie dôkazov, ktoré sú v prospech žalobcu a správca dane sa opiera len o písomné vyhlásenie získané v rámci MVI, v dôsledku čoho žalobca považoval rozhodnutie za nepreskúmateľné, žalovaný poukázal na výsledky preverovania prostredníctvom inštitútu MVI, poukázal na obsah písomného vyjadrenia konateľa spoločnosti Caritex s.r.o. a na to, že požiadavka správca dane na vypočutie konateľa ako svedka nebola zo strany maďarského správca dane vykonaná. Zdôraznil, že správca dane preveroval všetky vyjadrenia žalobcu i konateľa dodávateľskej spoločnosti Caritex s.r.o. a spolu so všetkými zisteniami ich vyhodnotil jednotlivo i vo vzájomnej súvislosti a uzavrel, že žalobca nepredložil správci dane žiadne dôkazy preukazujúce, že predmetný tovar nakúpil práve u svojho deklarovaného dodávateľa. Žalovaný konštatoval, že dôkazy, na ktoré žalobca poukazuje v správnej žalobe nepreukazujú, že fakturovaný tovar bol dodaný práve dodávateľom Caritex s.r.o. Tvrdenie žalobcu, že správca dane celú argumentáciu oprel len o vyjadrenie p. B. je nedôvodné. K námietke o zmatečnosti a nezákonnosti výroku rozhodnutia správca dane z dôvodu absencie obligatórnych náležitostí žalovaný uviedol, že rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonom č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 35/2019 Z. z.“), v súlade s Daňovým poriadkom a Zákonom o DPH, hmotnoprávneho ustanovenia sú uvedené v odôvodnení rozhodnutia, rozhodnutie bolo riadne odôvodnené a správca dane postupoval v súlade so zásadami daňového konania. Žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali zistený skutkový stav inak, ako bol správcom dane v daňovej kontrole zistený a vo vyrubovacom konaní vyhodnotený. Podľa žalobcu skutočnosti uvedené v správnej žalobe nezakladajú

dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane. Navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

Replika žalobcu

21. Žalobca v replike k vyjadreniu žalovaného uviedol, že trvá v plnom rozsahu na podanej správnej žalobe a na dôvodoch nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Mal za to, že žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe nevyvrátil právnu argumentáciu žalobcu.

Duplika žalobcu

22. Žalobca nevyužil právo podať dupliku k replike žalobcu.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov

23. Zákomom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) citovaného zákona výkon súdnictva prechádza od 01. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je od 01. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Vzhľadom na uvedené sa toto konanie vedené pôvodne na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 75S/18/202 vedie na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. BB-715/18/2023.

24. Správny súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP vec prejednal na nariadenom pojednávaní a po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a konania, ktoré ich vydaniu predchádzalo, z dôvodov uplatnených v správnej žalobe dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

25. Právny zástupca žalobcu na pojednávaní zotrval na podanej správnej žalobe a na dôvodoch v nej uvedených. Zdôraznil, že v rámci daňovej kontroly daňového konania žalobca predložil množstvo dôkazov, ktorými preukázal splnenie podmienok na priznanie odpočtu DPH z kontrolovaných faktúr, avšak správca dane tieto dôkazy nebral do úvahy a prihliadal len na dôkazy svedčiace v neprospech žalobcu. Takýto postup je rozporný so zásadami daňového konania. Správca dane založil svoje závery o nepriznaní odpočtu na dôkaze získanom v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií, žalobcove dôkazy však nevyhodnotil v súvislosti s inými dôkazmi, a preto postupoval v rozpore s Daňovým poriadkom. Správca dane ani žalovaný sa nevysporiadali s dôkazmi predloženými žalobcom, ani s odvolacími námietkami žalobcu, čo spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutí. Podľa žalobcu správca dane svoje rozhodnutie a závery neodôvodnil ani v časti o nesplnení hmotnoprávnych podmienok, keďže konšatoval, že žalobca nepreukázal, že mu bol tovar dodaný osobou uvedenou na faktúre. Správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nerozlišujú hmotnoprávne a formálne podmienky pre priznanie odpočtu DPH. Navrhol rozhodnutie žalovaného aj rozhodnutie správcu dane zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie. Uplatnil si náhradu trov konania.

26. Poverený zástupca žalovaného na pojednávaní zotrval na argumentácii uvedenej v písomnom vyjadrení k žalobe, ako aj na dôvodoch uvedených v napadnutom rozhodnutí žalovaného i správcu dane. Uviedol, že boli brané do úvahy tri nosné dôkazy, pre ktoré nebol žalobcovi priznaný odpočet, a to výzva deklarovanému dodávateľovi žalobcu, na ktorú tento dodávateľ neodpovedal, výzva žalobcovi, v ktorej mu boli oznámené pochybnosti týkajúce sa dodania tovaru práve týmto dodávateľom uvedeným na faktúrach, pričom mu umožnil vyjadriť sa a výsledok žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií - vyjadrenie t. č. už bývalého konateľa dodávateľa - spoločnosti Caritex s.r.o., ktorá je už t. č. vymazaná z obchodného registra ex offio. Poverený zástupca žalovaného zotrval na závere, že v tomto prípade neboli splnené hmotnoprávne podmienky na priznanie uplatneného odpočtu. Žalobca nezvládol svoje dôkazné bremeno, keď síce tvrdil, že uvedené tovary boli dodané zo strany dodávateľa Caritex s.r.o. a predložil množstvo dôkazov, avšak týmito dôkazmi neboli jeho tvrdenia, že mu dodal uvedené tovary práve tento

dodávateľ, preukázané. Poukázal na aktuálnu judikatúru Súdneho dvora EÚ, napr. rozhodnutie SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie, pričom žalobca neuviedol ani neoznačil prípadného ďalšieho iného dodávateľa, ktorý by mu takýto tovar mohol dodať. Poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sfk/20/2022, v ktorom ide o skutkovo obdobný prípad, v ktorom bolo konštatované, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie odpočtu dane. Navrhol, aby správny súd žalobu zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

27. Podľa § 2 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) (1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

(2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

29. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

30. Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom k 31.05.2020 (ďalej len „Zákon o DPH“) (1) 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.

31. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) Zákona o DPH (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

32. 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.

33. Podľa § 3 ods. 1, 3, 6 zák. 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“) (1) 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.

(3) 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.

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

34. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 Daňového poriadku (1) 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, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) 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.

(3) 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.

(4) 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.

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

36. Podľa § 63 ods.1, 2, 3, 5 Daňového poriadku (1) Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

(3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

a/ označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,

b/ číslo a dátum rozhodnutia,

c/ meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu;33) ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

d/ výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,

e/ poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f/ vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

37. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí sumu alebo rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

38. Predmetom preskúvacieho konania je napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 11 820,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2020 z dôvodu, že nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 a 51 Zákona o DPH na základe faktúr od spoločnosti Caritex s.r.o. a ani preverovaním správcu dane nebolo preukázané, že

fakturované služby žalobcovi dodala spoločnosť Caritex s.r.o. uvedená na dodávateľských faktúrach. Správca dane aj žalovaný v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí konštatovali, že dokazovaním vykonaným počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní bolo spochybnené dodanie deklarovaného tovaru deklarovaným dodávateľom uvedeným na faktúrach (Caritex s.r.o.) pre žalobcu. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v správnej žalobe (§ 134 ods.1 SSP).

39. Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv a oprávnených záujmov fyzických a právnických osôb pred ich narušením či poškodením nezákonnosťou rozhodnutí a postupom orgánov verejnej správy. Každý, kto sa cíti poškodený na svojich právach, môže tak podaním správnej žaloby vyvolať súdne konanie, kde orgán verejnej správy už nebude mať nadriadené a autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania, predmetom ktorého je spor o zákonnosť jeho postupu alebo rozhodnutia, s rovnakými právami, aké má v konaní žalobca. Súdny prieskum zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy je ovládaný dispozičnou zásadou. Rozsah súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy je podľa § 134 ods. 1 SSP daný žalobnými dôvodmi nezákonnosti (s výnimkou prípadov uvedených v § 134 ods. 2 SSP, o ktorý prípad sa v prejednávanej veci nejedná). Právo domáhať sa ochrany svojich práv má každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli rozhodnutím alebo nečinnosťou orgánu verejnej správy porušené alebo priamo dotknuté, a to za podmienok stanovených Správnym súdnym poriadkom. Správny súdny poriadok v § 182 ods. 1 písm. e) ustanovil, že žalobca musí v správnej žalobe uviesť dôvody, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia za nezákonné („žalobné body“). Je teda na každom žalobcovi, ako svoje právo na súdnu ochranu pred nezákonnosťou postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy využije. Žalobca v časti správnej žaloby formuloval žalobné body takým spôsobom, že vo všeobecnosti ozrejmoval právnu úpravu, resp. právny rámec nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, poukázal na ustanovenia Daňového poriadku a na niektoré rozsudky NS SR, NSS SR, ÚS SR a SD EÚ, avšak bez konkretizácie, ako sa tieto rozhodnutia vzťahujú k preskúmanému prípadu. Obdobne pokiaľ žalobca správnu žalobu formuloval takým spôsobom, že poukazoval na jednotlivé parciálne časti odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí (správcu dane, resp. žalovaného) a následne k nim uvádzal svoje názory, to znamená, že správna žaloba bola koncipovaná vo forme polemiky žalobcu s jednotlivými časťami preskúmaných rozhodnutí a s názormi, resp. vyjadreniami správcu dane i žalovaného, z takto formulovanej správnej žaloby nebolo možné vyvodiť nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Rovnako, pokiaľ žalobca uviedol v správnej žalobe konštatácie vo vzťahu k postupu správcu dane, resp. žalovaného, alebo všeobecne namietal neobjektívitu, neprímeranosť až šikanóznosť postupu orgánov verejnej správy bez toho, aby uviedol konkrétnu argumentáciu odôvodňujúcu, že rozhodnutím alebo postupom orgánu verejnej správy bol porušený zákon a v čom, takáto formulácia správnej žaloby nepostačuje na to, aby správny súd mohol dospieť k záverom o nezákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy. Nepostačuje, ak žalobca s postupom alebo odôvodnením rozhodnutia nesúhlasí, jednostranné závery, hodnotenia, domnienky a konštatovania žalobcu samé osebe nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí neosvedčujú. Bez toho, aby žalobca vyjadril jasné stanovisko k súvisu týchto námietok, resp. názorov so zákonnosťou preskúmaných rozhodnutí, sú takéto námietky len vyjadrením vlastného názoru žalobcu, resp. vyjadrením všeobecného nesúhlasu s hodnotením správcu dane alebo žalovaného. Úlohou žalobcu je konkrétne skutkovo a právne vymedziť správnu žalobu v súlade s požiadavkami podľa § 134 ods. 1 SSP v nadväznosti na § 182 ods. 1 písm. e) SSP. Správny súd nie je oprávnený dôvody nezákonnosti v správnej žalobe neuvedené dopĺňať podľa zistení z administratívneho spisu, ani všeobecne uplatnené dôvody (ich dopad na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia) konkretizovať na daný prípad. To znamená, že všeobecne uplatnené námietky v rámci žalobných bodov správnej žaloby neumožňujú správne mu súdu uskutočniť prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia, pretože práve rozsahom a dôvodmi správnej žaloby je správny súd pri prieskume limitovaný a súčasne aj vedený.

40. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov alebo nečinnosti orgánov verejnej správy je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či orgán verejnej správy vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia alebo uplatnenie postupu, či zistil vo veci skutočný stav, t. j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi

ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy, správny súd preskúmava iba to, či takéto rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia správny súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo vydania opatrenia (§ 135 ods. 1 SSP v spojení s § 493e SSP). Preto v správnom súdnictve správny súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t. j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 119 ods. 1 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či orgány verejnej správy splnili povinnosti stanovené zákonom (napr. R 60/2000).

41. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe opakovane poukazoval na niektoré rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, Najvyššieho správneho súdu SR, Ústavného súdu SR, ako aj NSS ČR a Súdneho dvora EÚ, pričom uvádzal rozsiahle citácie z ich odôvodnenia, správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1 Sžfk/16/2016, podľa ktorého „... je nepochybné, že rozhodovacia činnosť Súdneho dvora je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla. Pre správne posúdenie preskúmvanej veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné „množstvo“ judikátov, ktorý ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je to, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora je možné aplikovať na preskúmvanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúmvanú vec“. V správnej žalobe však absentuje konkretizácia dopadov záverov žalobcom označených rozhodnutí na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Nepostačovalo teda, aby žalobca na predmetné rozsudky poukázal, odcitoval ich časti, stotožnil sa s nimi a konštatoval ich relevanciu na prejednávanú vec. Na ich účinné použitie bolo potrebné, aby žalobca predovšetkým ozrejmil ich právny a skutkový základ, najmä jeho blízkosť s prejednávanou vecou, predmet, sporné ustanovenia zákona alebo právne záväzných aktov EÚ, relevantné právne závery, spolu s analýzou ich dopadu na skutkové a právne okolnosti dané predmetom prieskumu - napadnutým rozhodnutím (ktoré v zásade nikdy nemôžu byť úplne zhodné) a na konkrétne dôsledky ich vplyvu na zákonnosť preskúmvaného rozhodnutia. Výňatky odôvodnení rozsudkov a následné konštatácie názorov žalobcu k nim vyššie uvedené kritériá nespĺňajú.

42. Z obsahu správnej žaloby bolo možné identifikovať i konkrétne námietky nezákonnosti preskúmvaných rozhodnutí, a to námietku nepreskúmateľnosti, námietku nesprávneho právneho posúdenia veci, námietku nedostatočného zistenia skutkového stavu, námietku, že skutkové závery nemajú oporu v administratívnom spise a námietku, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

43. Preskúmvanými rozhodnutiami nebolo žalobcovi priznané uplatnené odpočítanie dane v súvislosti s faktúrami vystavenými dodávateľom Caritex s.r.o. za dodávku tovaru - diagnostickej stanice DICOM (3ks) a pracovnej stanice pre endoskopickú vežu (4 ks), z dôvodu porušenia ustanovení Zákona o DPH, keď orgány verejnej správy konštatovali, že žalobca nepreukázal, že tovary uvedené na faktúrach boli dodané subjektom uvedeným na faktúrach (pričom dôkazné bremeno na preukázanie splnenia týchto podmienok znášal žalobca a dôkazné bremeno neunesol). Rozhodnutia teda boli založené na nesplnení hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH v zmysle Zákona o DPH i judikatúry SD EÚ. Z odôvodnenia preskúmvaného rozhodnutia vyplýva, že nebolo preukázané, že spoločnosti Caritex s.r.o. vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 Zákona o DPH a následne žalobcovi právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 cit. zákona. Predloženie faktúry vystavenej v zmysle § 71 Zákona o DPH je len splnením formálnej stránky na uplatnenie dane, právo na odpočítanie dane žalobcovi vzniká až predložením relevantným dokladov a dôkazov o reálnom dodaní tovaru a služby, pričom žalobca nepreukázal, že zdaniteľné plnenie mu bolo skutočne dodané dodávateľom uvedeným na faktúre, a teda nepreukázal, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 Zákona o DPH.

44. Správny súd vo všeobecnosti poukazuje na ustálené východiská pri posudzovaní splnenia podmienok na odpočet dane z pridanej hodnoty, ako aj dokazovania a rozsahu dôkazného bremena pri preukazovaní splnenia podmienok na odpočet DPH zo zdaniteľných obchodov. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie: a/ hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie dane, b/ formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie dane,

c/ odopretím nároku na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu a d/ odopretím nároku na odpočítanie dane z dôvodu zneužitia práva. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty môže byť obmedzené v prípadoch, ak 1/ zdaniteľná osoba nespĺňa hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak 2/ došlo k daňovému podvodu alebo 3/ k zneužitiu práva. V zmysle § 19 ods. 1, 2, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH, ako aj čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočítanie dane sú požiadavky: a/ aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, b/ tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočet dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa), c/ predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia plnenia) a d/ zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Správny súd konštatuje (aj vzhľadom na judikatúru Najvyššieho súdu SR, Najvyššieho správneho súdu SR a Súdneho dvora EÚ), že uvedenie dodávateľa na faktúre, resp. identita dodávateľa a jej súlad s údajmi uvedenými na faktúre, nepredstavuje materiálnu podmienku práva na odpočet. Touto podmienkou je postavenie dodávateľa ako platiteľa dane (status dodávateľa). Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže (alebo zo správcom dane vykonaného dokazovania vyplynie), že skutočný dodávateľ tovaru alebo služieb bol platiteľom dane (osobou registrovanou na daň) alebo takéto postavenie nevyhnutne musel mať s ohľadom na znenie § 4 ods. 1 Zákona o DPH. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude rovnaká s identitou faktúrou deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (napr. rozhodnutie NSS SR sp. zn. 8Sžfk/43/2021). To všetko za situácie, že sa príslušným orgánom nepodarí preukázať daňový podvod, resp. účasť žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, o ktorej žalobca vedel alebo musel vedieť. Z dôvodu ľahkej zneužiteľnosti práva na odpočet DPH zákonodarca zaťažuje dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke, predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (napr. rozhodnutia NS SR sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019). To však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie NS SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019).

45. K rozloženiu dôkazného bremena sa vyjadril Ústavný súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, resp. sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009 nasledovne: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcom dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ Nepostačuje preto predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku a týmto sa prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15.11.2017). Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dôkazov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení

podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie NS SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 30.09.2019). Z rozhodnutia ÚS SR sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022 vyplýva, že „Až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, teda, že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovaru od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru. Kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane založené na indíciách a domnienkach. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.“ V rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 86/2 2022 zo dňa 15.02.2022 Ústavný súd SR uviedol: „Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať daň z pridanej hodnoty len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry (ako je napríklad nekontaktnosť dodávateľa). Pochybnosti o identite dodávateľa o presnom priebehu dodávateľského reťazca samy osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať. Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií a nie je v princípe oprávnená s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodárska účelnosť (optimálnosť, odôvodnenosť) zvoleného spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (obchodného modelu). Existenciu rôznych pochybností nemôže finančná správa automaticky prenášať na daňový subjekt.“ Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

46. V preskúvanom prípade boli rozhodnutia založené na závere, že žalobca nepreukázal, že tovary uvedené na faktúrach boli dodané deklarovaným dodávateľom uvedeným na faktúrach (Caritex s.r.o.). Z rozhodnutí nevyplýva, že by bola spochybnená materiálna existencia plnenia, ani to, že prijaté plnenia použil žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Nebolo sporné ani splnenie formálnych podmienok, t. j. existencia faktúr s náležitosťami podľa Zákona o DPH. Žalobca v správnej žalobe namietal, že formálne aj hmotnoprávne podmienky na priznanie odpočtu DPH splnil, pričom poukázal na ním predložené dôkazy (konkrétne podrobne špecifikované v správnej žalobe na str. 5), ktorými osvedčil, že tovar vyfakturovaný predmetnými faktúrami mu bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach (Caritex s.r.o.). Namietal, že správca dane žalobcom predložené dôkazy, ktorými mohol disponovať na preukázanie splnenia podmienok na odpočet dane a ktorými osvedčoval svoje tvrdenia, vôbec nevyhodnotil a tieto odignoroval. Ďalej namietal, že žalovaný sa nevysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu, že správca dane vo svojom rozhodnutí neuviedol, ako vyhodnotil dôkazy predložené žalobcom a že prihliadal len na zistenia správcu dane. Z týchto dôvodov namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane i žalovaného. Argumentoval, že dôkaznú povinnosť žalobcu vymedzuje § 24 ods. 1 Daňového poriadku a túto dôkaznú povinnosť si splnil, splnil teda podmienky uplatnenia nároku na odpočítanie dane, čo preukázal nielen po stránke formálnej, ale aj materiálnej. Správny súd námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutí správcu dane i žalovaného považoval za dôvodnú.

47. Predpokladom toho, aby bolo možné preskúmať zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy je, aby obsahovalo náležitosti stanovené zákonom a aby z jeho odôvodnenia bolo zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, musí obsahovať vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku). Výrok rozhodnutia musí byť náležite odôvodnený. V tomto prípade pre odôvodnenie záveru, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky pre odpočet dane, bol orgán verejnej správy povinný v rozhodnutí uviesť skutočnosti, z ktorých vychádzal a konkrétne bol povinný uviesť, ako vyhodnotil dôkazy predložené žalobcom, ako aj skutočnosti, ktorými správca dane tieto dôkazy spochybnil. Takýmto spôsobom správca dane ani žalovaný nepostupovali, preskúvané rozhodnutia uvedené náležitosti stanovené zákonom neobsahujú. Je nesporné, že dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane bolo v tomto prípade na žalobcovi, ktorý žalobcovi predložil listinné dôkazy, ktorými bol v zmysle Zákona o DPH povinný disponovať, ako aj dôkazy, ktorými preukazoval reálnosť dodania deklarovaného tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach (cenové ponuky, objednávky, faktúry,

dodacie listy, príjemky na sklad, reklamačný protokol, fotodokumentácia). Žalobca ďalej preukazoval splnenie hmotnoprávnych podmienok pre uplatnenie odpočtu a reálne dodanie tovaru deklarovanej dodávateľom výpoveďou konateľky p. B., ktorá podrobne popísala okolnosti spolupráce s deklarovanej dodávateľom, resp. jeho konateľom (F. B.) a predložila relevantné dôkazy, ktorými osvedčovala svoje tvrdenia, že deklarovany tovar uvedený na faktúrach žalobcovi dodal deklarovany dodávateľ Caritex s.r.o., ktorý vystavil pre žalobcu predmetné faktúry. Súčasne žalobca predložil relevantné doklady, ktorými osvedčoval následné dodanie tohto tovaru svojim odberateľom (ULTRAMED s.r.o. a Unique Medical s.r.o.), ktoré dodanie bolo správcou dane následne verifikované a nebolo ním ani spochybnené, (t. j. nebolo spochybnené splnenie tretej hmotnoprávnej podmienky odpočtu dane, že žalobca predmetné tovary použil na svoje vlastné zdaniteľné plnenia). Z rozhodnutia správcu dane, ani z rozhodnutia žalovaného však nie je zrejmé, akým spôsobom tieto žalobcom predložené dôkazy boli vyhodnotené, v odôvodnení rozhodnutí absentuje úvaha, prečo tieto dôkazy správca dane považuje za nedôveryhodné, nepravdivé, falošné alebo formálne. V odôvodnení rozhodnutí správcu dane i žalovaného sa uvádza len všeobecné konštatovanie, že „žalobcom predložené dôkazy nepreukazujú dodanie tovaru deklarovanej dodávateľom“. Z preskúvaných rozhodnutí je možné vyvodit', že tieto doklady správca dane i žalovaný spochybnili vyjadrením konateľa deklarovanej dodávateľa (F. B.), ktorý vo vyhlásení zadováženom prostredníctvom inštitútu MVI poprel spoluprácu so žalobcom a konštatovaním, že deklarovany dodávateľ nevykonával podnikateľskú činnosť, pretože nepodával daňové priznania. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že je možné súhlasiť s argumentáciou žalobcu, že skutočnosť, že daňový subjekt nepodáva daňové priznania sama osebe ešte nie je dôkazom o tom, že takýto subjekt nevykonáva podnikateľskú činnosť. Správca dane ani žalovaný nevyhodnotili listinné dôkazy predložené žalobcom, ani výpoveď konateľky žalobcu a ňou uvedené tvrdenia ani jednotlivo, ani vo vzájomných súvislostiach, ani v kontexte s ostatnými dôkazmi, ktoré boli v daňovom konaní získané správcou dane (v súčinnosti s deklarovanými odberateľmi žalobcu a ich odberateľmi), ktorými bolo osvedčované dodanie tovaru, o ktorom žalobca tvrdil a predkladal dôkazy, že mu bol dodaný dodávateľom Caritex s.r.o. [i keď vo všeobecnosti je možné povedať, že osvedčenie skutočnosti, že predmetné na kontrolovaných faktúrach deklarované tovary dodal žalobca svojim odberateľom, nie je samé osebe dôkazom, od ktorého subjektu (dodávateľa) žalobca tieto tovary nadobudol, (t. j., že v preskúvanom prípade ich nadobudol od dodávateľa Caritex s.r.o.)]. Správny súd však poukazuje na to, že v kontexte s dokladmi predloženými žalobcom (cenové ponuky, objednávky, faktúry, dodacie listy, príjemky na sklad, fotodokumentácia, reklamačný protokol, ktoré sú opatrené pečiatkou a podpisom žalobcu i deklarovanej dodávateľa) v spojení s výpoveďou konateľky žalobcu vytvárajú určitú schému, ako predmetný obchod (dodanie tovaru) prebiehal, vrátane časových nadväzností a správca dane ani žalovaný nevyhodnotili ani váhu, resp. hodnovernosť týchto listinných dôkazov, vrátane vyjadrenia konateľky žalobcu a listinných dôkazov súvisiacich s následným dodaním predmetných tovarov odberateľom žalobcu (a ich následným dodaním ďalším daňovým subjektom), s obsahom písomného vyhlásenia konateľa deklarovanej dodávateľa (F. B.). Keďže vyhodnotenie týchto skutočností a dôkazov vo vzťahu k záveru správcu dane i žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane pre neunesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu je kľúčové, absencia tohto vyhodnotenia v odôvodnení preskúvaných rozhodnutí spôsobuje nepreskúmateľnosť tak rozhodnutia správcu dane, ako aj rozhodnutia žalovaného. Rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné aj z toho dôvodu, že pokiaľ žalobca v odvolaní namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane z dôvodu nevyhodnotenia žalobcom predložených dokladov (kľúčových pre posúdenie splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane a pre posúdenie ne/zvládnutia dôkazného bremena žalobcom), žalovaný sa s touto odvolacou námietkou relevantne nevysporiadal a neuviedol k tomu svoje stanovisko, ani neodstránil tento namietaný nedostatok odôvodnenia rozhodnutia správcu dane. Uvedené skutočnosti zakladajú dôvod pre zrušenie preskúvaných rozhodnutí v zmysle § 191 ods. 1 písm. d) SSP.

48. Z judikatúry vyplýva, že pokiaľ sa rozhodnutie orgánu verejnej správy zrušuje pre nepreskúmateľnosť z dôvodu nedostatočného odôvodnenia, nie je dôvodné, resp. bolo by predčasné konštatovať, že rozhodnutie je (aj) výsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci. V tejto súvislosti je však nutné poukázať na to, že vzhľadom na ustálenú judikatúru NSS SR i SD EÚ, z ktorej vyplýva, že v prípade, ak je nesporné splnenie formálnych podmienok (existencia faktúry s náležitosťami podľa Zákona o DPH) a nie je sporná alebo spochybnená materiálna existencia plnenia, ani to, že žalobca použil poskytnuté plnenia na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení, a orgány verejnej správy za spornú označili osobu dodávateľa, keď uviedli, že žalobca nepreukázal, že deklarovany tovar mu dodal dodávateľ uvedený na faktúre (Caritex s.r.o.), je potrebné za hmotnoprávnu podmienku viažucu sa na osobu dodávateľa považovať jeho status - platiteľ dane. Je preto nutné skúmať, či konkrétne skutkové okolnosti,

resp. zistenia správcu dane predstavujú kvalifikované spochybnenie deklarovaného dodávateľa a jeho statusu. Správny súd poukazuje na to, že podľa judikatúry boli stanovené okolnosti a skutočnosti, ktoré nie sú spôsobilé status deklarovaného dodávateľa spochybniť, pričom sú to obvykle okolnosti na strane dodávateľa (nekontaktnosť, nepodanie daňového priznania, skutočnosť, že nesídlil na adrese uvedenej v obchodnom registri, nepreberá zásielky, nespolupracuje so správcom dane, neštandardnosť obchodu a pod.). Tieto však nemožno pripísať na ľarchu žalobcu v kontexte s požiadavkou na jeho obozretnosť pri výbere obchodného partnera; toto je potrebné skúmať súvislosti so skúmaním otázky, či žalobca mohol alebo mal vedieť o svojej prípadnej účasti v reťazci poznačenú podvodným konaním, nie však v súvislosti s preukazovaním hmotnoprávných podmienok.

49. Žalobca v správnej žalobe konštatoval, že nemohol klásť otázky konateľovi deklarovaného dodávateľa (F. B.), neuvádza však, ktoré ustanovenie ktorého právneho predpisu bolo porušené, neuvádza žiadnu argumentáciu a námietka je vo všeobecnej rovine. Pokiaľ by aj správny súd z tohto konštatovania identifikoval námietku o porušení procesných práv žalobcu v súvislosti so získavaním informácií v rámci MVI prostredníctvom výsluchu svedka (odopretie práva klásť otázky svedkovi), táto by nebola dôvodná. Správny súd predovšetkým poukazuje na to, že MVI bola v preskúmanom prípade realizovaná na základe Nariadenia č. 904/2010, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch EÚ. 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) v boji proti podvodom súvisiacim s DPH. Maďarská daňová správa bola správcom dane požiadaná, aby v rámci MVI vypočula žalobcom navrhovaného a správcom dane dožiadaného konateľa deklarovaného dodávateľa, pričom postupovala podľa právnych predpisov platných na území dožiadaného členského štátu. Z predmetného Nariadenia nevyplýva oprávnenie žalobcu zúčastniť sa výsluchu svedka a klásť svedkovi otázky. V rámci MVI sa nejedná o dokazovanie podľa § 24 a nasl. Daňového poriadku, vrátane vypočúvania svedkov správcom dane, s ktorým je spojené právo daňového subjektu byť prítomný pri vypočutí a klásť svedkom otázky (§ 25 ods. 4 Daňového poriadku). Napokon, z administratívneho spisu i z odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že dožiadaný maďarský správca dane požadovaný výsluch svedka konateľa deklarovaného dodávateľa žalobcu nevykonal, svedka nevypočul, tento predložil len vyhlásenie, ktoré bolo v rámci odpovede na žiadosť o MVI doručené správcovi dane, žalobca bol s jeho obsahom preukázateľne oboznámený a mohol sa k nemu vyjadriť. Vo vzťahu k samotnému obsahu predloženého vyhlásenia konateľa deklarovaného dodávateľa žalobcu (F. B.), z ktorého dôkazu vychádzali správca dane i žalovaný pri prijatí záveru, že žalobca nepreukázal, že deklarovaný tovar bol mu bol dodaný práve týmto dodávateľom Caritex s.r.o., pretože konateľ dodávateľa p. B. poprel vykonanie akýchkoľvek obchodných aktivít vo vzťahu k žalobcovi, (t. j. obsah vyhlásenia p. B. považovali za rozhodujúci dôkaz, na ktorom založili svoje pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok odpočtu dane), správny súd uvádza, že tento dôkaz jednak správca dane ani žalovaný nevyhodnotili z hľadiska jeho vierohodnosti, ani v kontexte s ostatnými žalobcom predloženými a správcom dane zadováženými dôkazmi a jednak samotné vyhlásenie štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že nespolupracoval so žalobcom a deklarovaný tovar žalobcovi nedodal, nemusí postačovať (a v okolnostiach preskúmaného prípadu ani nepostačuje) pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočítanie dane. Rozpor obsahu predmetného vyhlásenia s tvrdeniami žalobcu a predloženými dokladmi, ktoré nasvedčujú inej, v realite uskutočniteľnej verzii obchodnej transakcie, musí byť žalobcovi umožnené v konaní odstrániť vykonaním navrhnutých dôkazov a komplexným vyhodnotením skutkových zistení, keďže na žalobcovi leží dôkazné bremeno preukázania splnenia podmienok na uplatnenie odpočtu dane. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18.05.2021, ktorý v skutkovo obdobnej veci uviedol, že „... zistenia správcu dane, najmä svedecká výpoveď K. K., boli celkom iste dôvodom pre vznik pochybností o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a údajov v nich uvedených. Tieto objektívne podložené pochybnosti však po ich oznámení žalobcovi mali podľa zákona viesť k tomu, aby sa žalobcovi vytvoril priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal. Svedectvo K. K. totiž s ohľadom na ostatné žalobcom predložené doklady nemožno považovať za jednoznačný a nevyvrátiteľný dôkaz o neuskutočnení dodávok tak, ako ich žalobca deklaroval. Žalobca totiž uskutočnenie obchodov preukazoval ďalšími dôkazmi o prevzatí tovaru žalobcom na sklad, o jeho preprave, ktoré sťažovateľ (žalovaný) v podstate ignoroval ...“ Je možné uzavrieť, že za situácie, že žalobca predložil správcovi dane okrem faktúr aj ďalšie doklady (cenové ponuky, objednávky, potvrdené dodacie listy, fotodokumentáciu, záznamy o reklamácii, doklad o čiastočnej úhrade faktúry, príjemky na sklad, doklady osvedčujúce následné dodanie tovaru odberateľom

žalobcu), ktoré správca dane nevyhodnotil jednotlivo ani vo vzájomných súvislostiach, a tento nedostatok neodstránil ani žalovaný (pričom žalovaný sa navyše v odôvodnení napadnutého rozhodnutia ani nevysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu týkajúcou sa nevyhodnotenia žalobcom predložených dokladov správcu dane, čo má za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného), je záver žalovaného aj správcu dane o neunesení dôkazného bremena žalobcom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH predčasný.

50. Žalobca v správnej žalobe namietal, že výrok rozhodnutia správcu dane je zmätočný a nezákonný, pretože v ňom absentujú podstatné a zákonom obligatórne určené náležitosti, nakoľko správca dane vo výroku neuviedol, v akej zákonom určenej súvislosti a podľa ktorého konkrétneho ustanovenia hmotnoprávného predpisu žalobcovi určil vo výroku uvedené peňažné plnenie, ktoré je spojené so vznikom daňovej povinnosti, ako aj s prípadným protiprávnym konaním, vo výroku sú uvedené len označenia kompetenčných predpisov a absentuje uvedenie konkrétneho ustanovenia jednotlivého kompetenčného predpisu, resp. vo výroku je uvedené len konkrétne ustanovenie procesného predpisu a absentuje konkrétne ustanovenie hmotnoprávného právneho predpisu, podľa ktorého mala žalobcovi vzniknúť daňová povinnosť. Túto námietku žalobcu správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Z obsahu rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určil rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu 11 820,- € na dani z pridanej hodnoty podľa zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov za zdaňovacie obdobie máj 2020, pričom nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní doručenom dňa 19.06.2020 bol 21 252,- €, nadmerný odpočet priznaný správcu dane vo vyrubovacom konaní bol 9 432,02 € a rozdiel v sume nadmerného odpočtu predstavuje sumu 11 820,- €. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí daň alebo rozdiel dane v sume, ktorú má daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov. Podľa § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená. Z výroku rozhodnutia správcu dane jednoznačne a zrozumiteľne vyplýva ako správca dane rozhodol vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty (nadmerného odpočtu) oproti nadmernému odpočtu uplatnenému v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2020 doručenom žalobcom a tiež to, že správca dane pri určení sumy nadmerného odpočtu, resp. rozdielu v sume nadmerného odpočtu postupoval podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku. Pokiaľ teda správca dane pri vyrubení rozdielu dane postupoval podľa citovaného zákonného ustanovenia - § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2020 a uviedol toto ustanovenie vo výroku svojho rozhodnutia, potom je formálna stránka výroku (spočívajúca v požiadavke na uvedenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo) v súlade s jeho obsahom. Výrok rozhodnutia správcu dane tak bez akýchkoľvek pochybností obsahuje uvedenie ustanovenia práve toho právneho predpisu, podľa ktorého správca dane rozhodoval. Správca dane nebol povinný do výroku svojho rozhodnutia uvádzať hmotnoprávne ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré uviedol následne v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia obsahujúceho vysvetlenie zákonom určených súvislostí hmotnoprávných ustanovení zákona s uložením peňažného plnenia žalobcovi spojeného so vznikom daňovej povinnosti, čo vyplýva z argumentácie správcu dane týkajúcej sa dôvodov nesplnenia cit. zákonom č. 222/2004 Z. z. stanovených podmienok pre priznanie žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu za kontrolované zdaňovacie obdobie. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku 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. Namietaná absencia vysvetlenia zákonom určených súvislostí hmotnoprávných ustanovení zákona s uložením peňažného plnenia vo výroku prvostupňového rozhodnutia tak podľa správneho súdu nebola dôvodná, pretože sa v podstate jedná o úvahy týkajúce sa hodnotenia dôkazov a použitia právnych predpisov, ktoré zásadne patria do odôvodnenia rozhodnutia vydaného v daňovom konaní. Rozhodnutie správcu dane obsahovalo aj ďalšie v cit. ust. § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku uvedené náležitosti (lehotu na plnenie uloženej povinnosti, sumu a číslo účtu, na ktorú má byť suma zaplatená). Predmetné rozhodnutie tak obsahovalo náležitosti stanovené zákonom, ktoré boli spôsobom súladným so zákonom rozčlenené medzi jeho výrokom a odôvodnením. Neuvedenie konkrétneho ustanovenia Zákona o DPH vo výroku rozhodnutia správcu dane nemá preto za následok nepreskúmateľnosť ani nezrozumiteľnosť tohto rozhodnutia. Za absenciu náležitostí výroku rozhodnutia správcu dane nie je možné považovať ani žalobcom namietanú

skutočnosť, že vo výroku predmetného rozhodnutia absentovalo uvedenie konkrétneho ustanovenia jednotlivého kompetenčného predpisu, pretože uvedenie konkrétneho ustanovenia kompetenčného predpisu ustanovenie § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku vo výroku rozhodnutia neustanovuje, (kompetenčné predpisy boli uvedené v záhlaví predmetného rozhodnutia správcu dane) a žalobca v správnej žalobe ani netvrdil, že by správca dane nebol oprávnený vydať rozhodnutie o vyrubení rozdielu nadmerného odpočtu. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR „ohľadom výrokovvej časti každého administratívneho rozhodnutia“ a uviedol, že v zmysle tejto judikatúry „výrok rozhodnutia musí byť jasný, určitý a zrozumiteľný, pričom z neho musí byť zrejmé a nepochybné, čoho sa výrok týka a čo je jeho predmetom“, správny súd uvádza, že žalobcom označený rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžo 28/2007 sa výslovne týka rozhodnutia vo veciach správneho trestania (postihu za správny delikt), o ktorý prípad sa v preskúmvanej veci zjavne nejedná, a preto je predmetný rozsudok v tejto veci neaplikovateľný. Len pre úplnosť správny súd uvádza, že v prípade vydaných rozhodnutí vo veciach správneho trestania sa na obsahové náležitosti výroku rozhodnutia, ktorým sa ukladá sankcia, kladú iné (vyššie) nároky (presná špecifikácia skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho vykonania) a to najmä z dôvodu, aby skutok, za ktorý sa takýmto rozhodnutím ukladá sankcia, bol nezameniteľný a aby sa eliminovalo prípadné porušenie zásady ne bis in idem uplatňujúcej sa vo veciach správneho trestania. O nenáležitý poukaz ide aj v prípade žalobcom označeného rozsudku NS SR sp. zn. 6SŽ/26/2011, ktorý je jednak všeobecný (z citácie uvedenej žalobcom v správnej žalobe nie je možné identifikovať, z akého dôvodu by mal byť výrok preskúmvaného rozhodnutia správcu dane považovaný za neurčitý, nejasný alebo nezrozumiteľný) a jednak sa opäť jedná o rozhodnutie vo veci správneho trestania (uloženie pokuty za reklamu na liek).

51. Správny súd pre úplnosť uvádza, že konštatovania žalobcu v správnej žalobe týkajúce sa neprimeranej dĺžky daňového konania, keď daňová kontrola bola začatá 19.09.2020 a celé konanie (daňová kontrola, vyrubovacie konanie i odvolacie konanie) bolo skončené až 31.01.2023, sú uvedené len v konštatačnej rovine, t. j. bez tvrdenia, že došlo k porušeniu ustanovení Daňového poriadku, bez označenia jeho konkrétnych ustanovení, ktoré by mali byť porušené, resp. bez označenia konkrétnych skutočností a konkrétnej argumentácie, nie sú spôsobilé privodiť nezákonnosť preskúmvaných rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Žalobca v správnej žalobe ani netvrdil/nenamietal, že správca dane nevykonal daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote jeden rok odo dňa jej začatia (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku). Len pre úplnosť správny súd uvádza, že daňová kontrola bola ukončená v jednoročnej zákonom stanovenej lehote v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Obdobne žalobca v správnej žalobe nenamietal, že vyrubovacie konanie nebolo vykonané v lehote stanovenej Daňovým poriadkom, a to s poukazom na konkrétne skutočnosti osvedčujúce takéto tvrdenie. Pre úplnosť správny súd uvádza, že v preskúmvanom prípade správca dane požiadal druhostupňový orgán (žalovaného) postupom podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, tento správcovi dane lehotu predĺžil o 6 mesiacov a správca dane o tejto skutočnosti žalobcu preukázateľne upovedomil. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe poukázal na to, že správca dane má oboznámiť žalobcu s pochybnosťami podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, tento poukaz je v správnej žalobe uvedený opäť len v konštatačnej rovine, bez konkrétnej námietky a príslušnej argumentácie týkajúcej sa konkrétneho postupu správcu dane v preskúmvanej veci, a preto nemôže mať za následok nezákonnosť preskúmvaných rozhodnutí. Z obsahu administratívneho spisu pritom vyplýva, že správca dane preukázateľne žalobcu oboznámil s pochybnosťami zistenými počas daňovej kontroly, vyzval žalobcu na odstránenie týchto pochybností, a preto správny súd v tejto súvislosti nezistil porušenie ustanovení Daňového poriadku. Rovnako ostatné konštatačné časti správnej žaloby, obsahujúce prezentáciu názorov žalobcu, vyjadrenie nesúhlasu, resp. polemiku žalobcu so závermi správcu dane či žalovaného nie sú spôsobilé privodiť nezákonnosť preskúmvaných rozhodnutí.

52. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a postupu orgánov verejnej správy, ktorý predchádzal ich vydaniu, z dôvodov uplatnených v správnej žalobe dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná a napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP, z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie (§ 191 ods. 3 a 4 SSP). V ďalšom konaní správca dane opätovne posúdi splnenie zákonných podmienok pre žalobcom uplatnený nárok na odpočet dane z faktúr od deklarovaného dodávateľa Caritex s.r.o., pričom vyhodnotí všetky dôkazy, t. j. aj dôkazy predložené žalobcom, aj dôkazy získané správcom dane, a to jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, následne posúdi na základe zisteného skutkového stavu, či je možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie

dane zo strany žalobcu, s prihladením na skutočnosť, že hmotnoprávnou podmienkou odpočtu DPH je status dodávateľa (platiteľ dane) a že v prípade splnenia hmotnoprávných podmienok možno odpočet DPH nepriznať len v prípade, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel alebo mal a mohol vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo ak by bolo zistené zneužitie práva. Vo vzťahu k uvedeným skutočnostiam je následne potrebné vyhodnotiť aj otázku zvládnutia dôkazného bremena, ktoré v prípade preukazovania splnenia hmotnoprávných podmienok je na strane žalobcu a pri daňovom podvode a zneužití práva na strane správcu dane. V ďalšom konaní je správca dane viazaný právnym názorom vysloveným správnym súdom (§ 191 ods. 6 SSP). Rozhodnutie správcu dane pritom odôvodní tak, aby obsahovalo všetky náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku, t. j. uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiada sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, uvedie, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

53. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Žalobca bol v konaní plne úspešný, preto mu správny súd priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania a zaviazal žalovaného na ich náhradu. Podľa § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

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

Poučenie:

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 SSP v znení účinnom do 30.06.2023 s poukazom na § 493e SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30.06.2023 s poukazom na § 493e SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na Správnom súde v Banskej Bystrici.

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.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod 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.

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).

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

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom (§ 449 ods. 1 SSP). Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinnosti podľa ods. 1 neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná, alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (§ 449 ods. 2 písm. a) SSP).