

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-8S/88/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200393
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 09. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Raganová
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2025:7021200393.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Raganovej a z členov senátu JUDr. Tomáša Kuruca a JUDr. Pavla Doriča PhD., v právnej veci žalobcu: 5CDI s.r.o. v likvidácii, IČO: 36197882, s miestom podnikania: Šebastovská 150, Košice, právne zastúpený: advokátom JUDr. Jánom Spišákom, AK Košice, ul. Idanská 17, IČO: 42242835, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: ul. Lazovná 63, Banská Bystrica v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100472547/2021 zo dňa 22.03.2021 v spojení s rozhodnutím správcu dane takto

rozhodol:

- I. Žalobu z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania n e p r i z n á v a právo na náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Z obsahu administratívneho spisu je zrejмый tento priebeh administratívneho konania:
 - správca dane vykonal u žalobcu (v čase začatia daňovej kontroly žalobca mal obchodné meno: IRES R + M s.r.o. od 27.06.2012 do 09.01.2020 a od 10.01.2020 do 29.10.2020 obchodné meno žalobcu 5CDI s.r.o.) daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2017, ktorá bola začatá dňa 16.08.2018;
 - o výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 102321154/2019 zo dňa 08.10.2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený dňa 28.10.2019;
 - dňa 19.11.2020 žalobca ako daňový subjekt doručil správcovi dane svoje vyjadrenie k zisteniam obsiahnutým v protokole;
 - správca dane prerušil daňovú kontrolu od 06.06.2019 do 21.08.2019 – rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 101255988/2019 z dôvodu prebiehajúcej medzinárodnej výmeny informácií na základe žiadosti zo dňa 27.0.2019, a to č. 101255861/2019 a 101255753/2019;
 - dňa 06.04.2020 podal žalobca žiadosť o prerušenie daňového konania v súvislosti so šírením nebezpečne nákazlivej choroby COVID;
 - telefonicky správca dane oznámil žalobcovi deň prerokovania pripomienok na 04.11.2020, písomnosť bola žalobcovi doručená dňa 26.10.2020;
 - žalobca zaslal správcovi dane podanie dňa 03.11.2020, v ktorom oznámil správcovi dane, že z dôvodu vyhlásenia núdzového stavu, v ktorom platí zákaz vychádzania navrhuje termín prerokovania pripomienok na deň 07.12.2020;

- dňa 04.11.2020 sa uskutočnilo ústne prerokovanie pripomienok, pričom za daňový subjekt sa nikto nedostavil a o tejto skutočnosti a prerokovaní bol vyhotovený Úradný záznam č. 101694446/2020 zo dňa 06.11.2020.

2. Dňa 11.11.2020 vydal správca dane rozhodnutie číslo: 100472547/2021 zo dňa 22.03.2021, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods.5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 5.329,08 eur za zdaňovacie obdobie september 2017. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie tohto rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení ustanovenia § 49 ods.1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže nebolo preukázané, že dodávateľovi M-Bio, s.r.o., Čsl. Armády 16/A, Košice, IČO: 46859861 (od 01.07.2017 právny nástupca 5CMI s.r.o. v likvidácii, Šebastovská 150, Košice) nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona č. 222/2004. Z. z.. Správca dane nepriznal žalobcovi odpočet v celkovej sume 5.329,08 eur za dodanie tovarov a služieb – repasia náhradných dielov, konzervačné a zabezpečovacie práce v rekreačnom zariadení Ministerstva vnútra Slovenskej republiky Plesnivec, Starý Smokovec z faktúr vystavených dodávateľom M-Bio s.r.o. (10 faktúr – faktúry vystavené dodávateľom M-Bio s.r.o. v mesiaci september 2017, daň z týchto faktúr vo výške 5.329,08 eur). Predmetom preverovaných faktúr bola repasia vodomerov a zabezpečovacie práce v Starom Smokovci, jednalo sa o hotel Ministerstva vnútra SR, pričom zabezpečovacie práce pozostávali z týchto služieb: stráženie objektu, kosenie, odpratávanie snehu a údržba hotela. Správca dane dospel k záveru, že nebolo preukázané dodanie tovarov a služieb od spoločnosti M-Bio, s.r.o. a daňový subjekt – žalobca nepredložil a nenavrhol taký dôkaz, ktorý by potvrdil vierohodným spôsobom skutočnosti deklarované v daňovom priznaní, dôkazy preukazujúce materiálnu podstatu veci t.j. reálne dodanie tovaru alebo služby dodávateľom uvedeným na faktúre. Ani deklarovaný dodávateľ nepreukázal reálne dodanie tovaru a nevznikla mu daňová povinnosť a rovnako nebolo preukázané v konaní vykonávanie ekonomickej činnosti. Správca dane teda skonštatoval, že deklarovaný dodávateľ nedodal fakturované dodanie a teda nevznikla mu daňová povinnosť podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z..

3. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal:

- správca dane neprihliadol dostatočne na zákonné dôvody uvedené žalobcom v jeho žiadosti na zmenu termínu na prerokovanie pripomienok k výsledkom daňovej kontroly;
- nie je podľa žalobcu správny záver správcu dane o tom, že si daňový subjekt mal preverovať vo vlastnom záujme daňové subjekty s ktorými obchoduje, aby sa predišlo riziku že sa ocitne v reťazci subjektov, ktoré si neplnia svoje povinnosti vyplývajúce im z právnych predpisov;
- poukazuje na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, z ktorých cituje tie časti rozhodnutia, v ktorých sa hovorí o tom, že odmietnuť odpočítanie dane možno iba pod podmienkou, že na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobúdaním tovaru alebo služby zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa dani z pridanej hodnoty zo strany dodávateľa alebo iného subjektu, ktorý na vstupe alebo výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní a týchto služieb;
- správca dane nepostupoval v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a nedbal pritom na zachovanie práva a právom chránených záujmov daňového subjektu;
- pri kontrole boli správcovi dane predložené len tie dokumenty, ktoré sa dochovali nakoľko pri požiaroch v skladovej hale na Šebastovskej ulici 150 v Košiciach zhorela uskladnená korporátna agenda daňového subjektu, o čom svedčí aj Uznesenie Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Košiciach, ktoré priložil k odvolaniu;
- nemal ako si preverovať daňové subjekty s ktorými obchodoval aby predišiel riziku, že sa ocitne v reťazci spoločností;
- má za to, že v hodnotení skutkového stavu absentuje určitá časť skutočností, ktoré vyšli najavo a na ktoré žalobca poukázal, pričom správca dane ich náležitým spôsobom v celom súhrne nezhodnotil, miestnym zisťovaním neskontroloval, a tak neprihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

4. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 100472547/2021 zo dňa 22.03.2021 tak, že rozhodnutie správcu dane číslo: 10171465/2020 zo dňa 11.11.2020 potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia popísal zistenia správcu dane, skutkový stav zistený správcou dane, uviedol odvolacie námietky, zákonné ustanovenia, podľa ktorých posudzoval odvolacie námietky a uviedol svoje stanovisko k odvolacím námietkam.

II.

Správna žaloba

5. Správnu žalobou zo dňa 13.06.2021 doručenu Krajskému súdu v Košiciach dňa 15.06.2021 sa žalobca domáha zrušenia rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100472547/2021 z 22.03.2021 ako aj rozhodnutia správcu dane č. 101719465/2020 zo dňa 11.11.2020. V žalobe uvádza tieto žalobné námietky: rozhodnutie žalovaného považuje za nezákonné a nesprávne z týchto dôvodov uvedených v ustanovení § 191 ods. 1 SSP: rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnym spisom alebo v nich nemá oporu a došlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy. Uviedol, že ak žalovaný uzavrel, že posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery správcu dane o nepreukázaní zákonných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli správne a neprihliadol na odvolanie žalobcu tento záver nebol správny tak ako ani posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery prvostupňového správneho orgánu. V plnom rozsahu poukázal na dôvody uvedené v jeho odvolaní, kde okrem iného uviedol, že nie sú správne skutkové ani právne závery správcu dane v napadnutom rozhodnutí ohľadom neuznania práva žalobcu na odpočet dane z pridanej hodnoty v zmysle ustanovenia § 49 ods.1 zákona o dani z pridanej hodnoty.

III.

Vyjadrenie žalovaného

6. Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 10.11.2021 uviedol, že tak rozhodnutie správcu dane ako aj rozhodnutie žalovaného sú v súlade s ustanovením § 63 Daňového poriadku, v odôvodneniach oboch rozhodnutí sú uvedené všetky skutočnosti, ktoré boli ich podkladom, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu ako aj úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo ako to predpokladá ustanovenie § 63 ods.5 Daňového poriadku. Žalovaný ako aj správca dane postupovali podľa § 3 ods.9 Daňového poriadku a dbali na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. K tvrdeniu žalobcu čo do nesprávne zisteného skutkového stavu a čo do nesprávnej aplikácie príslušných právnych predpisov uvádza, že tak daňová kontrola ako aj vyrubovacie konanie boli vykonané v súlade s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku a vyvodené závery zodpovedajú zistenému skutkovému stavu. Právo na odpočítanie dane vzniká až po splnení zákonom stanovených podmienok a daňový subjekt musí preukázať splnenie týchto podmienok. Poukázal na to, že správca dane dospel k záveru, že zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené tak ako to bolo uvedené v preverovaných faktúrach. Poukázal aj na to, že sa v rozhodnutí vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami. Má za to, že žalobné dôvody uvedené v správnej žalobe nie sú opodstatnené.

IV.

Replika žalobcu, duplika žalovaného

7. Žalobca v replike zo dňa 10.12.2021 zotrval na podanej žalobe a má za to, že žalovaný vo svojom vyjadrení ničím nevyvrátil skutkové a právne tvrdenia žalobcu v správnej žalobe. Má za to, že správca dane nepostupoval v zmysle zákona č. 5623/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov a nepostupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom a nedbal pri tom na zachovanie jeho práv a oprávnených záujmov. Poukázal na to, že chýbali v účtovnej evidencii dva šanóny s bankovými výpismi a s pokladničnými dokladmi, a preto nie je zjavné, ako mohol správca dane vykonať kontrolu u žalobcu správne.

8. Replika bol zaslaná na dupliku, no žalovaný na ňu duplikou nereagoval.

V.

Konanie na správnom súde

9. O návrhu žalobcu na priznanie odkladného účinku rozhodol Krajský súd v Košiciach Uznesením č. konania: 8S/88/2021-41 zo dňa 23.12.2021 tak, že tento návrh zamietol.

10. S účinnosťou od 01.06.2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach. V súlade s § 3 ods. 3 písm. c/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Od 01.06.2023 je teda na konanie v predmetnej veci príslušný Správny súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“).

11. Na prejednanie veci samej Správny súd v Košiciach nariadil na základe žiadosti žalobcu pojednávanie na deň 23.09.2025, na ktorom právny zástupca žalobcu zotrval na podanej žalobe.

VI.

Právne posúdenie

12. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len daňový poriadok). 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.

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

14. Podľa § 3 ods.3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

15. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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

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

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

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

20. Podľa § 45 ods.1 písm. a) bod 1 Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo na predloženie písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly.

21. Podľa § 45 ods.1 písm. a) bod 2 Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane služobného preukazu zamestnanca správcu dane, okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec.

22. Podľa § 45 ods.1 písm. f) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

23. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty 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.

24. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

25. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

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

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

26. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. 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.

27. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku 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.

28. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

VII.

Právny názor správneho súdu

29. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného číslo: 100472547/ 2021 zo dňa 22.03.2021, ktorým žalovaný v odvolacom konaní nevyhovel odvolaniu žalobcu ako daňového subjektu a potvrdil rozhodnutie správcu dane – Daňového úradu Košice číslo: 101719465/2020 zo dňa 11.11.2020 o určení rozdielu na dani z pridanej hodnoty žalobcovi za obdobie september 2017 vo výške 5.329,08 eur. Predmetom prieskumu bolo aj rozhodnutie správcu dane a taktiež aj procesný postup tak správcu dane ako aj žalovaného pri vykonávaní daňovej kontroly, následného vyrubovacieho konania ako aj odvolacieho konania.

30. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenia správneho orgánu sú takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

31. Po oboznámení sa s administratívnym spisom a po preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov mal správny súd za to, že námietky žalobcu neboli dôvodné zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného ani rozhodnutie správneho orgánu správneho orgánu prvého stupňa.

32. V prvom rade považuje správny súd za potrebné poukázať na to, že žaloba žalobcu obsahuje žalobné námietky vymedzené všeobecným tvrdením o tom, že rozhodnutie žalovaného považuje za nezákonné a nesprávne z týchto dôvodov uvedených v ustanovení §191 ods.1 SSP: rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnym spisom alebo v nich nemá oporu a došlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy, avšak bez akejkoľvek konkretizácie týchto žalobných bodov len s poukazom na odvolacie námietky, ktoré uplatnil proti rozhodnutiu správcu dane.

33. V tomto správny súd poukazuje na ustanovenie §182 ods.1 písm. e) SSP, z ktorého vyplýva, že na to, aby správny súd mohol posúdiť správnu žalobou napadnuté rozhodnutie správneho orgánu je potrebné, aby žalobca v konkrétnostiach vymedzil jednotlivé žalobné dôvody, ktorými napáda zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy, ktorým malo dôjsť k porušeniu jeho práv. To znamená, že je nevyhnutné, aby žalobca v správnej žalobe v konkrétnostiach odôvodnil v čom konkrétne má za to, že bol postup správnych orgánov pri vydávaní tohto rozhodnutia nesprávny, v akom smere správne orgány právne pochybili, čo opomenuli alebo zanedbali alebo skazili pri zisťovaní skutkového stavu veci a v akom smere žalobca má za to, že je právny záver správneho orgánu nesprávny. Táto požiadavka je vyjadrením princípu nestrannosti súdnictva, v zmysle ktorej správny súd nie je povinný za žalobcu vlastnou iniciatívou nahrádzať iniciatívu žalobcu a za neho vyhľadávať žalobné dôvody či v prospech alebo neprospech žalobcu a v ich rámci skutočnosti vyhľadávať skutočnosti podporujúce alebo popierajúce tieto žalobné dôvody. Táto skutočnosť má svoj odraz aj v ustanovení § 134 ods. 1 SSP, podľa ktorého je súd pri svojom rozhodovaní o všeobecnej správnej žalobe viazaný žalobnými bodmi. V tomto smere správny súd poukazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn.: 1Asan/2/2020 z 29.09.2021 podľa ktorého:

„18. Čo sa týka skutkových tvrdení obsiahnutých v správnej žalobe, tieto nemôžu byť iba typovo charakteristikou „obvyklých“ nezákonností, ale musia predstavovať jasne individualizovaný, od iných konkrétnych dejov či okolností jednoznačne odlišiteľný popis. Konkretizácia faktov dostatočne substancovanými žalobnými bodmi je dôležitá nielen z hľadiska správneho súdu pre vytýčenie medzí, v ktorých sa súd môže v súlade s dispozičnou zásadou a zásadou koncentrácie pohybovať, ale má zásadný význam aj pre žalovaného. Základnou procesnou zásadou totiž je rovnosť účastníkov pred súdom vyjadrovaná niekedy ako rovnosť zbraní. Každá procesná strana by mala mať primeranú možnosť uplatniť svoje argumenty za podmienok, ktoré ju citeľne neznevýhodňujú v porovnaní s protistranou. Jedine tým, že strana svoj prednes dostatočne konkretizuje, umožní druhej strane k tomuto prednesu urobiť vyjadrenie. Pokiaľ je tvrdenie jednej procesnej strany nekonkrétne, nevie druhá strana, k čomu sa má vlastne vyjadriť; tým sa prirodzene znižuje aj jej možnosť náležitej procesnej obrany. Žalobca je povinný vymedziť, akých konkrétnych nezákonných krokov, postupov, úkonov, úvah, hodnotení či záverov sa mal orgán verejnej správy voči nemu dopustiť v procese vydania napadnutého rozhodnutia či priamo rozhodnutím samotným, a rovnako je povinný ozrejmiť svoj právny náhľad na to, prečo sa má jednať o nezákonnosť. Ohľadom právnej argumentácie sa žalobca nemôže uspokojiť len so všeobecným odkazom na určité ustanovenia zákona bez súvislosti so skutkovými námietkami. Žalobca

musí uviesť, aké aspekty dejov či okolností uvedené v rámci skutkových tvrdení považuje za základ ním tvrdenej nezákonnosti (pozri napr. rozsudok rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2 Azs 92/2025).

19. Na tomto mieste považuje kasačný súd za dôležité zdôrazniť, že správny súd preskúmava rozhodnutie orgánu verejnej správy predovšetkým v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (tzv. v medziach žaloby). Rozsahom tvrdení uvedených v žalobe je správny súd viazaný a nemôže ho prekročiť. Tu platí v správnom súdnictve koncentračná zásada, keď žalobca môže žalobné dôvody síce meniť, no rozširovať ich môže len do konca lehoty na podanie žaloby. Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v replike na vyjadrenie žalovaného, ani na pojednávaní. To znamená, že k žalobným bodom uplatneným po uplynutí lehoty na podanie žaloby správny súd nemôže prihliadnuť. Taktiež súd nemôže v odôvodnení svojho rozhodnutia argumentovať dôvodom, ktorý žalobca v rámci žaloby neuplatnil (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžo/34/2010 z 25. novembra 2020).

20. Podľa rozsudku rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 4 As 3/2008 z 24. augusta 2010 nie je celkom namieste, aby správny súd za žalobcu špekulatívne domýšľal ďalšie argumenty či vyberal z reality skutočností, ktoré žalobcu podporujú. Takýmto postupom by prestal byť nestranným rozhodcom vecí, ale prebral by funkciu žalobcovho advokáta.

21. Správny súd nevyhľadáva za žalobcu konkrétne dôvody nezákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy, ktoré podľa § 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p. majú tvoriť obsah žaloby a určovať rozsah preskúmania zákonnosti rozhodnutia správnym súdom, ktorým je podľa § 134 ods. 1 S.s.p. viazaný. Z uvedených ustanovení vyplýva zásada iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorú musí správny súd zásadne aplikovať vo všetkých veciach, v ktorých preskúmava na základe podanej žaloby zákonnosť napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy.

22. Na základe uvedeného možno konštatovať, že od miery precizovania žalobných bodov závisí, akej ochrany sa žalobcovi zo strany správneho súdu dostane.“

34. Správny súd v nadväznosti na vyššie uvedené poukazuje na to, že na požiadavku viazanosti správneho súdu konkretizovanými žalobnými bodmi nadväzuje požiadavka obligatórneho právneho zastúpenia, ktorá je odrazom ochrany práv účastníka konania a ktorá vyplýva zo samotnej povahy správneho konania. Predpokladá sa totiž, že osoba právne znalá dostatočným spôsobom právne špecifikuje žalobné dôvody, v ktorých vytkne vady rozhodnutia a postupu správneho orgánu tak, aby sa poskytla dostatočná ochrana účastníkovi konania. V tomto správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 10Sžfk/67/2020 z 23.03.2022 podľa ktorého:

„18. Treba zdôrazniť, že podmienka povinného právneho zastúpenia nie je v správnom súdnom konaní, a o to viac v kasačnom konaní, samoučelná. Táto požiadavka „... vyplýva z povahy správneho súdnictva, v ktorom sa preskúmava zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov. V prejednávanej veci je povinnosť kvalifikovaného právneho zastúpenia daná tak v konaní pred krajským súdom, ako aj v kasačnom konaní, pričom táto legitímna požiadavka má prispieť k profesionalite konania a sleduje sa ňou v prvom rade ochrana práv žalobcu, resp. sťažovateľa, ako účastníkov súdneho preskúmacieho konania, v ktorom sa v rozhodujúcej miere riešia právne otázky a medzi účastníkmi je často sporným len výklad právnych predpisov“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10 Asan 29/2019 zo dňa 11. decembra 2019, bod 18, obdobne tiež rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 28/2019 zo dňa 11. júla 2019, sp. zn. 5 Sžfk 27/2018 zo dňa 12. septembra 2019 a iné). Splnenie požiadavky povinného právneho zastúpenia (v prípade osôb, ktoré nedisponujú druhým stupňom vysokoškolského vzdelania v odbore „právo“) preukazuje účastník konania splnomocnením udeleným advokátovi.“

35. V tomto prípade aj keď bol žalobca právne zastúpený, v správnej žalobe kvalifikovaný právny zástupca v konkrétnostiach nevymedzil žalobné dôvody a ponechal ich len vo všeobecnej rovine tak ako to správny súd uviedol vyššie v bode 32 odôvodnenia rozhodnutia a uspokojil sa len s odkazom na odvolacie námietky. Správny súd však poukazuje na to, že na odvolacie námietky už reagoval žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia číslo: 100472547/2021 zo dňa 22.03.2021 a povinnosťou žalobcu bolo rozvinúť žalobné dôvody v určitých konkrétnostiach tak, aby nimi reagoval na odpoveď žalovaného na jeho odvolacie námietky, a teda uviesť, v čom vidí postup žalovaného pri vysporiadaní si sa s jeho odvolacími námietkami za nesprávny – či v jeho nesprávnom právnom posúdení, nesprávnom zhodnotení skutkového stavu, nevysporiadaní sa s jeho odvolacími námietkami alebo v nedostatočnom sa vysporiadaní s jeho námietkami, prípadne v nesprávnom jeho procesnom postupe. Pokiaľ žalobca poukazuje na odvolacie námietky súd k tomuto uvádza, že aj tieto boli formulované všeobecným

spôsobom len uvedením skutkového stavu, ku ktorému dospel správca dane, uvedením zákonných ustanovení, podľa ktorých rozhodol správca dane, uvedením záverov, ku ktorým dospel správca dane, poukazom na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, všeobecným uvedením toho, že skutkové a právne závery správcu dane nie sú správne, poukazom na to, že doložil správcovi dane dochovanú dokumentáciu (časť korporátnej dokumentácie zhorela pri požiari skladovej haly na Šebastovskej ulici v Košiciach), čím umožnil správcovi dane reálny výkon kontroly, uvedením toho, že si nemal ako preverovať daňové subjekty s ktorými obchoduje, poukazom na to, že pri výkone daňovej kontroly nepostupoval správca dane v súlade so zákonom o daňovej kontrole a ani v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom (odvolacie námietky uvedené v bode 3 odôvodnenia tohto rozsudku).

36. Aj napriek tomu sa však správny súd považuje za potrebné vyjadriť sa k žalobcom uvádzanému nesúhlasu s rozhodnutím žalovaného ako aj správcu dane, nakoľko ak by len stroho zamietol žalobu z dôvodu, že jeho námietky boli koncipované príliš všeobecne jeho rozhodnutie by bolo arbitrárne a došlo by k odmietnutiu spravodlivosti (*denegatio iustitiae*) a k porušeniu ústavného práva na súdnu ochranu. Avšak žalobca si musí byť vedomý toho, že táto reakcia správneho súdu na ním všeobecne vymedzené žalobné námietky s odkazom na jeho odvolacie námietky bude tiež len všeobecná tak, aby mu správny súd dal odpoveď na tieto ním len všeobecne vymedzené žalobné námietky a na to, či považuje správnu žalobou napadnuté rozhodnutie za nezákonné a postup žalovaného za rozporný s príslušnou právnou úpravou.

37. Ešte pred vyjadrením sa k žalobcom uvádzaným žalobným dôvodom správny súd považuje za potrebné poukázať na to, že proti rozhodnutiu žalovaného žalobca uplatnil všeobecnú správnu žalobu, ktorou sa podľa ustanovenia § 177 ods.1 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 2 ods.2 Správneho súdneho poriadku možno domáhať ochrany svojich práv v prípade, ak rozhodnutím alebo postupom boli porušené alebo priamo dotknuté žalobcove subjektívne práva, teda ak bol takýmto rozhodnutím alebo postupom ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch. Žalobca však nikde v správnej žalobe neuvádza, aké jeho subjektívne práva boli dotknuté rozhodnutím žalovaného a jeho postupom pri posudzovaní odvolania žalobcu ako aj rozhodnutím a postupom správcu dane. V tomto smere teda nie je zrejmé, či a aký zásah do jeho subjektívnych práv u neho nastal. Správny súd aj napriek tejto skutočnosti a aj napriek všeobecným žalobným dôvodom sa vyjadrí k žalobcovým námietkam vo všeobecnej rovine.

38. Jedným zo žalobných dôvodov uplatnených žalobcom v správnej žalobe bola námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov. Správny súd sa v prvom rade zaoberal týmto žalobným dôvodom žalobcu, nakoľko v prípade jeho preukázania by bolo žalobou napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné, čo by bránilo ďalšiemu súdnemu prieskumu. Pre efektívny súdny prieskum je totiž nutné preverovanie zákonnosti začať od nepreskúmateľnosti (ktorá je zrušujúcim dôvodom napadnutého rozhodnutia podľa § 191 písm. d/ SSP), keďže táto je základnou prekážkou každého súdneho prieskumu (obdobne napr. Rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/68/2016 z 27. júna 2017). Správny súdny poriadok v ustanovení § 191 ods. 1 písm. d) upravuje ako jeden z dôvodov zrušenia v správnom súdnom konaní preskúmaného rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy jeho nepreskúmateľnosť, a tú následne rozlišuje na nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov. O nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov ide okrem iného aj vtedy, ak sa správny orgán riadne nevysporiada so všetkými námietkami účastníkov konania, prípadne svoje rozhodnutie neodôvodní. Z vyššie citovaného ustanovenia § 63 ods.5 Daňového poriadku vyplýva, že z odôvodnenia musí byť zrejmé, že sa správny orgán posudzovanou vecou náležite zaoberal, neopomenul žiadne účastníkovské námietky, na tieto prihliadol a vysporiadal sa s nimi. Argumenty a závery správneho orgánu nesmú vzbudiť pochybnosti o jeho nezávislosti a odbornosti. Z odôvodnenia musí rovnako plynúť vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej. Rozhodnutie, ktorého odôvodnenie nespĺňa tieto náležitosti je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože nedáva dostatočné záruky, že nebolo vydané v dôsledku svojvôle. O nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť ide vtedy, ak je rozhodnutie nejasné alebo protirečivé.

39. Po preskúmaní rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane ako aj ich postupu v daňovom konaní a vyrubovacom konaní a postupu žalovaného v odvolacom konaní správny súd konštatuje, že ani rozhodnutie správcu dane ani rozhodnutie žalovaného netrpia vadou nepreskúmateľnosti, a to ani pre nezrozumiteľnosť ani pre nedostatok dôvodov, a preto táto námietka nebola spôsobilá priniesť zrušenie

rozhodnutia správnych daňových orgánov. Z oboch rozhodnutí je zrejmé, že tieto majú všetky náležitosti tak, ako to vyžaduje vyššie citované ustanovenie § 63 ods.5 Daňového poriadku. Z odôvodnenia rozhodnutí je zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie tak správcu dane ako aj žalovaného, taktiež je z nich zrejmé ako zhodnotili vykonané dokazovanie, aká správna úvaha ich viedla k posúdeniu skutkového stavu a k ich právnym záverom a taktiež je zrejmé z nich aj to, akým právnym ustanoveniam a ktorých právnych predpisov podrobili zistený skutkový stav. Tak rozhodnutie správcu dane ako aj žalovaného vykazujú známky preskúmateľnosti, sú dostatočne zrozumiteľné, logické a nie sú v nich uvedené protirečivé závery. Správca dane sa dostatočným spôsobom vysporiadal so zistenými skutočnosťami a taktiež aj žalovaný sa dostatočne a zrozumiteľne vysporiadal s odvolacími námietkami.

40. Vo vzťahu k námietke nesprávneho právneho posúdenia, ku ktorej všeobecne žalobca v správnej žalobe uvádza, že záver Daňového úradu Košice, s ktorým sa stotožnil aj žalovaný o nepreukázaní zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. z faktúr dodávateľov nebol správny, nie je podľa správneho súdu namieste.

41. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/12/ES z 28. novembra 2005 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a jej transpozície do právneho poriadku SR. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú: 1.) status osoby deklarovaného dodávateľa – teda to, že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň, 2.) materiálna existencia plnenia – teda to, že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie a 3.) to, že prijaté plnenie je príjmom (žalobcom - daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. 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.

42. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o dani z pridanej hodnoty. V zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty si daňový subjekt môže odpočítať daň:

I. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 zákona o dani z pridanej hodnoty)

II. daňová povinnosť vznikla dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty)

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

IV. a zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty) čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

43. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatúrnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva.

44. V prejednávanej veci správca dane uzavrel po vykonanom dokazovaní to, že daňový subjekt porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na ustanovenie § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v neskorších predpisov, keďže podľa neho daňový subjekt nepreukázal dodanie služieb uvedených na faktúrach spoločnosťou M-Bio s.r.o. a s týmto záverom sa stotožnil aj žalovaný. Záver správnych orgánov je teda postavený na neunesení dôkazného bremena čo do splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty žalobcom.

45. Samotnému prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní sa vo svojom rozhodnutí sp.zn. I. ÚS 377/2018-53 zo 14. novembra 2018 venoval aj ústavný súd, ktorý v odôvodnení tohto rozhodnutia rozobral prenos dôkazného bremena 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 správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných pokladov preukázateľne spochybní

vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej.

46. Je nesporné, že ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku ukladá správcovi dane priamo dve povinnosti, a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a súčasne povinnosť vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Ako už bolo vyššie uvedené, to je možné realizovať osobitným písomným oznámením zaslaným daňovému subjektu alebo i počas ústneho pojednávania s následným písaním zápisnice.

47. Na tomto mieste správny súd poukazuje na právne vety rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn: 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, ktoré rozhodnutie bolo publikované v Zbierke rozhodnutí a stanovísk Najvyššieho správneho súdu SR pod číslom: 18/2022, v zmysle ktorého: „I. Len s použitím postupu podľa § 46 ods.5 Daňového poriadku (výzva k odstráneniu pochybností) môže dôjsť v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena na kontrolovaný daňový subjekt. II. Výzva podľa § 46 ods.5 Daňového poriadku môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne o jeho priebehu a obsahu spíše zápisnicu. III. Povinnosti podľa § 46 ods.5 Daňového poriadku však správca dane nemusí splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza.“

48. Vychádzajúc z vykonaného dokazovania má správny súd za to, že bol záver správcovi dane, s ktorým sa stotožnil aj žalovaný, správny, keď po zhodnotení všetkých vykonaných dôkazov každý jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti uzavrel, že žalobcom ako daňovým subjektom nebolo preukázané dodanie tovaru a služieb od spoločnosti M-Bio s.r.o. a daňový subjekt nenavrhol a nepredložil taký dôkaz, ktorý by potvrdil vierohodným spôsobom skutočnosť deklarovanú v daňovom priznaní a nepredložil do konania také dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci – teda reálne dodanie služby. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobca neunesol v konaní dôkazné bremeno preukázania splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznania oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Neunesenie dôkazného bremena v konaní spočívalo teda v tom, že žalobca nepredložil žiaden dôkaz o tom, na aký účel bol prijatý tovar resp. služba od dodávateľa M-Bio, s.r.o., nepredložil dôkaz ani o tom, kde, kedy a komu boli tovary a služby poskytnuté, k dodávateľským faktúram nepredložil odberateľské faktúry, hoc ho na to správca dane vyzýval. V súvislosti s dodaním repasie vodomerov a ich opráv od dodávateľa M-Bio s.r.o. daňový subjekt nepredložil prílohu k faktúre, ktorej predmetom bolo číslo dodacieho listu a dodací list s predmetom jednotlivých tovarov a vyčíslením základu dane, DPH a ceny tovaru. Ako bolo zistené dokazovaním, tovar mala na repasie prepraviť z Kavečianskej ulice v Košiciach do Kostolian nad Hornádom, kde ich mal vyzdvihnúť konateľ spoločnosti CENTRA Slovakia s.r.o., avšak žalobca nepredložil správcovi dane žiadne také dôkazy, ktoré by preukazovali, kto tovar prepravoval, na akých motorových vozidlách, v koho vlastníctve resp. v prenájme, nepredložil knihu jász, ktorá by preukazovala prepravu, odkiaľ sa tovar prepravoval a kam, výdaj a príjem zo skladu, mená vodičov a osôb, ktoré s tovarom reálne prišli do kontaktu, kto tovar spoločnosti CENTRA s.r.o. reálne odovzdával a teda správcovi dane neboli zo strany žalobcu predložené žiadne také dôkazy o tom, kto a kedy uvedené repasie vykonával, hoc ho na to správca dane vyzval. Taktiež v súvislosti s konzervačnými a zabezpečovacími prácami v Starom Smokovci žalobca nepredložil správcovi dane žiadne také dôkazy, ktoré by preukazovali, akým spôsobom boli vykonávané tieto práce, hoc ho na to správca dane na ústnom pojednávaní vyzval. Žalobca predložil správcovi dane len Zmluvu o dielo č. SE-2-67/OVO-2006, z ktorej vyplýva len to, že daňový subjekt mal 24 hodín zabezpečovať objekt, vykonávať konzervačné a zabezpečovacie práce v subdodávke vykonával spoločnosť M-Bio, s.r.o., k tomuto však ako správny súd uviedol nepredložil žalobca žiadne dôkazy. A navyše, podľa tejto zmluvy bol začiatok doby plnenia dňa 06.03.2006 a plnenie sa skončilo dňa 30.10.2006, čo správca dane skonštatoval, že predmetná zmluva nesúvisí so zdaniteľnými obchodmi žalobcu. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane spochybnil dodanie predmetu fakturovaným dodávateľom, čím

sa dôkazné bremeno presunulo na daňový subjekt – žalovaného, ktorý pochybnosti správcu dane nevyvrátil.

49. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane spochybnil dodanie predmetu fakturovaným dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno presunulo na daňový subjekt – žalovaného, ktorý pochybnosti správcu dane nevyvrátil. Ako vyplýva z administratívneho spisu, žalobca svoj nárok na priznanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľom M-Bi s.r.o. v mesiaci september 2017 (faktúry popísané v rozhodnutí správcu dane ako aj v rozhodnutí žalovaného) a svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty podporil týmito faktúrami, a výpoveďou konateľa žalobcu pána A. B., ktorý uviedol, že predmetom týchto faktúr bola repasia vodomerov a zabezpečovacie práce v Starom Smokovci, pričom sa jednalo o hotel Ministerstva vnútra Slovenskej republiky. Konateľ žalobcu popísal, v čom mali spočívať zabezpečovacie práce ako aj to, že tovar a služby prijaté a uvedené na faktúrach boli zaúčtované v účtovníctve a taktiež aj zaevidované v záznamoch o DPH a uviedol, že jeho najväčším dodávateľom bola spoločnosť M-Bio s.r.o. a Okresné bytové družstvo Moldava nad Bodvou. Správca dane následne preveroval dodávateľsko-odberateľské vzťahy žalobcu a za týmto účelom vypočul konateľa spoločnosti M-Bio s.r.o. pána C. D., ktorý potvrdil, čo bolo predmetom fakturácie s tým, že repasiu vykonal subdodávateľsky cez spoločnosť CENTRA Slovakia s.r.o., potvrdil aj vystavenie faktúr za konzervačné a zabezpečovacie práce v Starom Smokovci, avšak táto spoločnosť nepredložila k týmto tvrdeniam žiadne dôkazy (dôkazy o tom, kto reálne tovar prepravoval, akým spôsobom boli vykonané faktúrované činnosti – konzervačné a zabezpečovacie práce, doklady o úhradách predmetných faktúr). Správca dane tak následne preveroval dodávateľsko-odberateľské vzťahy v spoločnosti CENTRA Slovakia, s.r.o., ktorej právnym nástupcom sa stala spoločnosť BANGER s.r.o., ktorá však nespôlpracovala so správcou dane. Správca dane následne umožnil žalobcovi predloženie dôkazov, na čo však požiadal žalobca o predĺženie lehoty z dôvodu dlhodobej práceneschopnosti konateľa žalobcu. Opätovne mu túto možnosť dal po tom, čo mu oznámil výsledky a závery z daňovej kontroly. Správca dane teda očakával aktivitu od žalobcu, keďže bol to práve on, ktorý si uplatnil právo na odpočet dane z pridanej hodnoty a súčasne, aby správca dane zachoval zákonný postup, zisťoval on sám skutkový stav tak, aby mohol uzavrieť, či žalobca spĺňa alebo nespĺňa hmotnoprávne podmienky na priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty. Keďže správca dane zistil, že tieto podmienky neboli splnené, umožnil v súlade so zákonom uniesť žalobcovi dôkazné bremeno, čo do splnenia týchto podmienok, čo sa však nestalo, a preto nepriznal žalobcovi ním uplatnený odpočet dane z pridanej hodnoty, s čím sa stotožnil aj žalovaný.

50. Ani námietky nedostatočne zisteného skutkového stavu a rozporu skutkového stavu s obsahom administratívnych spisov nepriniesli žalobcovi úspech v tomto konaní v podobe zrušenia rozhodnutí správnych orgánov. Ako vyplýva z administratívneho spisu, za účelom zistenia skutkového stavu, vykonával správca dane v daňovom konaní úkony v súlade s daňovým poriadkom a vo veci vykonával rozsiahle dokazovanie spočívajúce tak, ako to vyplýva z administratívneho spisu. Následne tieto dôkazy zhodnotil tak jednotlivo ako aj vo vzájomnej súvislosti a dospel k záveru, ktorý po právnej stránke vyhodnotil ako nespĺnenie hmotnoprávnych podmienok.

51. Pokiaľ žalobca tvrdí, že nebol dostatočne zistený skutkový stav nakoľko správca dane nevychádzal zo všetkej dokumentácie, nakoľko časť dokumentácie zhorela pri požiari táto argumentácia nemohla v žiadnom prípade obstáť v tomto konaní. Z rozhodnutia správcu dane totižto jednako vyplýva, že žalobca na svoje podnikanie využíval od Cassovia efekt s.r.o. prenajaté kancelárske a skladové priestory na Kavečianskej ceste 41, Košice, iné priestory žalobca nevyužíval, a teda je predpoklad, že všetka dokumentácia sa nachádzala na tejto adrese. Súčasne, ako to vyplýva z administratívneho spisu, bol žalobca výzvou zo dňa 27.03.2019 (ako aj ďalšie) vyzvaný na predloženie dokumentácie, pričom ako vyplýva z Uznesenia OR PZ, na ktoré poukazuje žalobca, k požiaru došlo dňa 31.05.2019, teda po tom, ako bol žalobca vyzývaný na predloženie dokumentácie, a teda mal dostatok času (vzhľadom na dátum požiaru, na ktorý poukazuje) na to, aby dokumentáciu správcovi dane predložil. Taktiež nemôže táto námietka obstáť ani na tvrdenie žalobcu v písomnosti zo dňa 26.04.2019 adresovanej správcovi dane, v ktorej tvrdí, že predložiť dôkazy nemôže z dôvodu, že konateľ je dlhodobo práceneschopný a nijakým spôsobom nepoukazuje na to, že by sa listinné dôkazy mali nachádzať na inom mieste ako je miesto, na ktorom vykonával podnikateľskú činnosť (prenajaté kancelárske a skladové priestory na Kavečianskej ceste 41, Košice). A súčasne súd poukazuje aj na to, že Uznesenie OR PZ, na ktoré poukazuje žalobca je z 18.11.2019, pričom vo vyjadrení k zisteniam správcu dane zo dňa 19.11.2019 takúto okolnosť nemožnosti predloženia dôkazov vôbec nespomína.

52. Pokiaľ žalovaný poukazuje na odvoláciu námietku nesprávneho právneho posúdenia, v ktorej poukazuje na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, z ktorých cituje tie časti rozhodnutia, v ktorých sa hovorí o tom, že odmietnuť odpočítanie dane možno iba pod podmienkou, že na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobúdaním tovaru alebo služby zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa dani z pridanej hodnoty zo strany dodávateľa alebo iného subjektu, ktorý na vstupe alebo výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní a týchto služieb k tomuto správny súd uvádza, že tak správca dane ako aj žalovaný nezaložili svoj záver o nepriznaní odpočtu dane z pridanej hodnoty na podvodnom konaní žalobcu alebo na zneužití práva, ale na nepreukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok určených zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správny súd dáva žalobcovi do pozornosti, že k skúmaniu toho, či došlo u žalobcu k účasti na podvode alebo k zneužitiu práva zo strany žalobcu pristúpi správca dane (a aj žalovaný) len v prípade, ak bude preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok, čo v tomto prípade splnené nebolo, čo aj správne orgány konštatovali vo svojich rozhodnutiach. Preto sa ani nezaoberali tým, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje podvodu, a preto ani z tohto dôvodu nevykonali Axel Kittel test, v rámci ktorého odpovede na otázky tohto testu dajú pohľad na to, či žalobca bol alebo nebol účastný podvodu. Taktiež sa z tohto dôvodu ani nezaoberali tým, či u žalobcu došlo k zneužitiu práva. Preto aj poukaz žalobcu na judikatórne závery Súdneho dvora o účasti žalobcu na podvode nie sú na tomto mieste správne.

53. Pokiaľ žalobca namieta porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy – nepostupoval v súčinnosti s daňovým subjektom, k tomuto správny súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že táto základná zásada daňového konania bola zachovaná. Správca dane vykonával všetky úkony v súčinnosti so žalobcom (upovedomoval ho o výsluchoch svedkov, písomne ho vyzýval na predloženie dôkazov týkajúcich sa dodania tovarov a služieb, ktoré boli predmetom fakturácie, doručil mu rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu MVI, taktiež mu oznámil pominutie dôvodov na prerušenie konania, oznámil mu zistenia z daňovej kontroly, ku ktorým mu umožnil vyjadriť sa a opätovne mu umožnil preukázať ním tvrdené skutočnosti o dodaní tovarov a služieb, preto táto námietka nie je dôvodná. Súčasne v zhode s názorom žalovaného prezentovaným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia na strane 18 uvádza, že len samotné citovanie konkrétnych ustanovení daňového poriadku, ktoré mal správca dane porušiť, nie je dôkazom o nezákonnosti postupu správcu dane. Žalobca mal uviesť konkrétne konanie správcu dane v daňovom a vyrubovacom konaní, ktoré považoval za porušenie ním uvedeným ustanovení daňového poriadku. Súčasne ani v správnej žalobe nekonkretizoval, v ktorých úkonoch žalovaného vidí porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, a teda len samotné takéto tvrdenie žalobcu bez uvedenia konkrétnosti nemohlo viesť k záveru o nezákonnosti rozhodnutia žalovaného a správcu dane z dôvodu porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy.

54. Vychádzajúc z vyššie uvedeného tak správny súd uzavrel, že žiadna zo žalobných námietok nebola spôsobilá priniesť zrušenie ani rozhodnutia žalovaného ani rozhodnutie správcu dane, preto správny súd správnu žalobu zamietol podľa § 190 SSP ako nedôvodnú.

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

56. Podľa § 175 ods. 1 SSP v jeho znení účinnom do 30.06.2023 „O nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.“

57. O nároku na náhradu trov medzi žalobcom a žalovaným rozhodol správny súd podľa ustanovenia § 168 SSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal, nakoľko nebol v konaní úspešný a úspešnému žalobcovi nevznikli žiadne také odôvodnené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo žiadať, nakoľko tento v súdnom konaní prezentované vyjadrenia a stanoviská predkladal v rámci výkonu činností na úseku jemu zverenej správy vecí vereníých, preto mu nárok na ich náhradu nepriznal.

58. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Správneho súdu v Košiciach v pomere 3:0 (§ 139 ods.4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote do 30 dní odo dňa doručenia rozhodnutia správneho súdu na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Správneho súdu v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne mu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP).

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

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

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

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

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

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

Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,

b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/,
c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).