

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-8S/124/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7022200686
Dátum vydania rozhodnutia: 07. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Raganová
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2025:7022200686.3

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: Štefan Nagy – FAN-AUTO, s miestom podnikania: Bukovecká 9, 040 12 Košice, IČO: 32 529 597, právne zastúpený: JUDr. Kristína Tomková, advokátka so sídlom: Udavské 391, 067 31 Udavské, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom: ul. Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102559958/2022 zo dňa 16.09.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane takto

rozhodol:

- I. Správny súd 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.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Z obsahu administratívneho spisu je zrejмый tento priebeh administratívneho konania:
 - dňa 17.09.2019 začala daňová kontrola u žalobcu ako daňového subjektu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie mesiacov 01/2018-12/2018;
 - na základe žiadosti žalobcu bola daňová kontrola prerušená v období od 15.04.2020 do 30.09.2020 a ukončená dorúčením protokolu č. 100096679/2021 zo dňa 22.01.2021 splnomocnenému zástupcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedeným;
 - dňa 19.03.2021 žalobca ako daňový subjekt doručil správcovi dane svoje vyjadrenie k zisteniam obsiahnutým v protokole;
 - správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie a zároveň požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní;
 - dňa 18.10.2021 boli prerokované pripomienky daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole, o čom bola vyhotovená zápisnica o ústnom pojednávaní;
 - správca dane vydal dňa 25.11.2021 rozhodnutie číslo: 102387480/2021 (v poradí prvé), ktoré bolo v odvolacom konaní zrušené rozhodnutím žalovaného číslo: 100509371/2022 zo dňa 18.03.2022 z dôvodu nedostatkov odôvodnenia a vyhodnotenia zistení vychádzajúc z nesprávne zisteného skutkového stavu;
 - po vrátení veci do vyrubovacieho konania správca dane doplnil dokazovanie a dňa 13.05.2022 oboznámil daňový subjekt s výsledkami ďalšieho vyrubovacieho konania, o čom bola spísaná zápisnica.

2. Dňa 30.05.2022 vydal správca dane rozhodnutie číslo: 101599891/2022, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubený rozdiel dane v sume 9.948,70,- eur na dani z pridanej

hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018. Správca dane nepriznal žalobcovi odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018 z 12 faktúr od dodávateľa Minorix s.r.o., so sídlom: Jesenná 22, Košice, IČO: 47542489 za nákup náhradných dielov do áut. Správca dane uzavrel, že dodanie týchto náhradných dielov do áut (tovaru) od spoločnosti Minorix s.r.o. (predtým EMEROS s.r.o.) považuje po vykonaní dokazovania za nepreukázané, a preto si daňový subjekt nemôže z deklarovaných faktúr za mesiac marec 2018 odpočítať daň z pridanej hodnoty. Mal teda za to, že daňový subjekt v mesiaci marec 2018 nespĺnil podmienky pre priznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty uvedené v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty vo výške 9.948,70,- eur.

3. Proti uvedenému podal žalobca odvolanie v ktorom namietal:

- nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, ktoré podľa neho vychádza z nezákonného postupu, v konaní nebol dodržaný daňový poriadok, Ústava SR a neboli rešpektované základné práva a právom chránené záujmy daňového subjektu;
- namieta výpovede svedkov z dôvodu, že im boli kladené kapciózne otázky, čo je nezákonné a neprípustné, a preto nemôžu byť použité ako dôkaz v daňovom konaní;
- správca dane ignoruje výpovede svedkov v jeho prospech;
- poukazuje na to, že dodávateľ doložil svoj výkaz DPH a správca dane mal možnosť osloviť Finančné riaditeľstvo pre potreby objektivizovania dokazovania;
- nekontaktnosť niektorých dodávateľov nemôže pripisovať správca dane za vinu daňovému subjektu;
- pokiaľ správca dane tvrdí, že obchody neprebehli na základe uzatvorených obchodných zmlúv k tomuto uviedol, že obchody môžu byť uzatvorené na základe písomnej zmluvy, ústne, dokonca konkludentným právnym úkonom, pričom správcovi dane neprislúcha neuznávať zmluvy;
- závery správcu dane nemajú relevantný právny podklad, sú len jeho subjektívnym názorom;
- nesúhlasí s tvrdením správcu dane o údajnom nedodaní tovarov a poukazuje na výkazy DPH a na to, že na vstupe aj na výstupe bola istina a daň riadne priznaná a odvedená a riadne realizovaná .

4. Žalovaný rozhodnutím číslo: 102559958/2022 zo dňa 16.09.2022 odvolanie zamietol a potvrdil rozhodnutie správcu dane. V odôvodnení rozhodnutia popísal zistený skutkový stav a vysporiadal sa s odvolacími námietkami daňového subjektu. V závere žalovaný uviedol, že nedostatok preukázateľnosti dodania predmetu fakturácie nemôže byť odstránený tvrdením daňového subjektu o tom, že mu fakturované tovary boli skutočne dodané, najmä, ak jeho tvrdenia sú všeobecné a nie sú podložené takými dôkazmi, ktoré by vyvrátili závery správcu dane. Poukázal na to, že dôkazná povinnosť nie je len povinnosťou, ale je aj právom daňového subjektu, ktoré v tomto prípade daňový subjekt nevyužil tým, že nepredložil také dôkazy, ktorými by preukázal svoje tvrdenia. V podanom odvolaní deklaruje svoj nesúhlas s prijatými závermi a nijakým konkrétnym spôsobom nepreukazuje žiadne skutočnosti a nepredkladá dôkazy, ktoré by mali viesť k tomu, že závery správcu dane nie sú správne. Postup správcu dane nebol v rozpore s daňovým poriadkom ani s platnými právnymi predpismi a posúdenie skutkového stavu a prijaté závery sú správne.

II.

Správna žaloba

5. V správnej žalobe, ktorou sa domáha zrušenia rozhodnutia, tak žalovaného aj rozhodnutia správcu dane namietal žalobné dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h) SSP a k týmto žalobným dôvodom uvádza:

- nesúhlasí s výkladom žalovaného lebo je v rozpore s realitou a vzájomne sa prelínajúcimi konaniami;
- namieta nezákonnosť rozhodnutia, ktoré vyplýva z nezákonného postupu správcu dane založené na princípe viny;
- má za to, že výpočtové stredisko Finančného riaditeľstva SR vyselektuje daňové subjekty, ktoré je potrebné dodanť;
- tvrdí, že kontrolór dodatočne vyrába dôkazy formou subjektívneho voluntaristického neuznania výdajov;
- žiada o vypočutie svedkov (vedúceho oddelenia daňovej kontroly 7 Daňového úradu Košice, pobočka Spišská Nová Ves – A. B. C., zodpovedného pracovníka analytického oddelenia, ktorý vydal podnet v predchádzajúcom období vedúcemu oddeleniu daňovej kontroly 7 Daňového úradu Košice, pobočka Spišská Nová Ves, zodpovedného pracovníka Daňového úradu Košice, pobočka Spišská Nová Ves,

ktorý vydal podnet analytikovi a vedúcemu kontroly Daňového úradu Košice pobočka Spišská Nová Ves, vypočutie kontrolórky D. E.);

- poukázal na to, že doklady mu ukradol neznámy páchatel', a preto podal trestné oznámenie;
- poukazuje na princíp prezumpcie neviny;
- navrhuje, aby žalovaný predložil mesačné výkazy na DPH na vstupoch a výstupoch všetkých obchodných partnerov;
- namieta nezákonný postup správnych orgánov, ktoré neuviedli, podľa akých kritérií postupovali a aké nástroje použili;
- poukazuje na to, že dodávatelia riadne podali daňové priznania, prijali od žalobcu zaplatenie istín a pokiaľ daň neodviedli, tak to nie je zodpovednosť žalobcu;
- nesúhlasí s posúdením toho, že obchody neboli reálne;
- namieta rozpor §156 ods. 8 Daňového poriadku;
- tvrdí, že daňové konanie presiahlo trvanie 12 mesiacov;
- namieta aj argument správnych orgánov o tom, že neoznačil dodávateľov;
- namieta taktiež aj porušenie ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku a má za to, že neboli brané do úvahy dôkazy v prospech žalobcu;
- namieta aj nezákonnosť protokolu;
- tvrdí, že Kriminálny úrad finančnej polície mu násilím odňal doklady a ak ich odňal mal ich vrátiť do 2 mesiacov.

Spolu so správnu žalobou podal súdu návrh na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

III.

Vyjadrenie žalovaného

6. Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 23.02.2023 uviedol, že správca dane, ako aj žalovaný postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi. Z rozhodnutí tak správcu dane, ako aj žalovaného je zrejmé, aké skutočnosti dodávateľ a žalobca, na ktorom bolo v tejto veci dôkazné bremeno nepreukázali, ako aj to, ktoré zistenia viedli správcu dane k záveru, že žalobca si neoprávnene odpočítal daň zo sporných faktúr a záver správcu dane má oporu v zaobstaraných a vykonaných dôkazoch. Vyjadril sa aj k jednotlivým námietkam žalobcu:

- nesúhlasí s tvrdeniami žalobcu o tom, že daňové konanie je realizované na princípe viny a že daňové subjekty sú vyselektované s cieľom dodania a majetkovej sankcie;
- žalobca ani počas daňovej kontroly, ani počas vyrubovacieho konania a ani počas odvolacieho konania nepreukázal, že si právo na odpočítanie z faktúr od dodávateľa Minorix s.r.o. (zmena obchodného mena na EMERO s.r.o.) uplatnil oprávnené v súlade s ustanoveniami § 49 až § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty;
- návrh na doplnenie dokazovania výsluchom žalobcom navrhnutých svedkov nepovažuje žalovaný za dôvodný, pretože predmetom sporu je posúdenie, či si žalobca uplatnil odpočítanie dane;
- pokiaľ žalobca poukazuje na to, že mu boli doklady odcudzené, tak táto námietka sa netýka zdaňovacieho obdobia máj 2018, ani daňovej kontroly vykonanej na základe oznámenia zo dňa 31.07.2019 a tieto námietky žalovaný považuje za neopodstatnené;
- z administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca sa dostavil ku správcovi dane a odovzdal mu svoje daňové a účtovné doklady za preverované obdobia, čo je zrejmé zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102167450/2019;
- pokiaľ žalobca namieta, že pri určovaní dane prvostupňový a druhostupňový orgán neuviedol podľa akých kritérií a nástrojov postupoval a aké použil, k tomuto žalovaný uviedol, že predmetná námietka je formulovaná zmätočne a nejasne, poukázal na obsah protokolu č. 100096679/2021 zo dňa 22.01.2021, z ktorého je zrejmé, z čoho vychádzal a k akým záverom správca dane dospel;
- k námietkam žalobcu, že dodávatelia riadne podali daňové priznanie, že prijali od žalobcu zaplatenie istín a k žiadosti o predloženie mesačných výkazov na DPH všetkých obchodných partnerov žalobcu žalovaný uviedol, že žalobca si v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018 na riadku 21 uplatnil odpočítanie dane v sume 18.372,25,- eur a keďže žalobcovi po vykonanom dokazovaní nepriznal správca dane odpočet len v sume 9.948,70,- eur z faktúr vyhotovených dodávateľskou spoločnosťou Minorix s.r.o., žalovaný považuje požiadavku žalobcu na preverenie kontrolných výkazov všetkých dodávateľov žalobcu za neopodstatnenú, poukázal aj na to, že z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane preveroval kontrolný výkaz podaný spoločnosťou Minorix s.r.o.;

- poukázal na to, že keďže žalobca je ten, kto si uplatňuje nárok na odpočítanie DPH tak má byť schopný preukázať splnenie podmienok na jeho uplatnenie;
- pokiaľ žaloba namieta porušenie ustanovenia § 156 ods. 8 Daňového poriadku, predmetná námietka nie je opodstatnená, nakoľko sa týka úroku z omeškania, ktorý nie je predmetom tohto konania;
- pokiaľ žalobca namieta, že neboli brané do úvahy dôkazy vykonané v jeho prospech v dožiadaniach k tomuto žalovaný uvádza, že žiadne dožiadania neboli vykonané a teda námietka je neopodstatnená a všetky dôkazy, ktoré boli tak v prospech ako aj v neprospech žalobcu hodnotil správca dane jednotlivito a následne vo vzájomnej súvislosti a dôkazy, ktoré boli v prospech žalobcu neboli takej dôkaznej sily, aby mohli zvrátiť závery správca dane v danej veci, zároveň poukázal na to, že pokiaľ žalobca tvrdí, že si kontrolóri nevšimli dôkazy v prospech žalobcu neuvádza konkrétne, ktoré dôkazy to mali byť a ktoré si správca dane nevšimol;
- k námietke žalobcu o tom, že daňové konanie presiahlo 12 mesiacov a k námietke nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly uviedol, že táto nie je dôvodná, poukázal na to, že daňová kontrola nie je daňovým konaním a poukázal taktiež na to, že daňová kontrola začala dňa 17.09.2019 (oznámenie o daňovej kontrole číslo: 101840751/2019 zo dňa 31.07.2019 bolo doručené dňa 17.08.2019), následne na základe žiadosti žalobcu doručenej správcovi dane dňa 14.04.2020 bola prerušená odo dňa 15.04.2020 a správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly po dátume 30.09.2020, kedy sa podľa § 6 a § 8 zákona č. 67/2020 Z.z. v znení neskorších predpisov považuje za skončené obdobie pandémie; k ukončeniu daňovej kontroly došlo dňa 09.02.2021, a to doručením protokolu z daňovej kontroly a výzvou žalobcovi a z uvedeného tak vyplýva, že zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná;
- taktiež bola dodržaná lehota na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, ako aj lehoty na vydanie ďalšieho rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, ktoré začalo dňa 10.02.2021 podľa § 68 ods.1 Daňového poriadku.

IV.

Replika žalobcu, duplika žalovaného

7. Žalobca v replike zo dňa 12.06.2023 opätovne poukázal na to, že konanie žalovaného je založené na báze prezumpcie viny žalobcu ako daňového subjektu a zotrval na podanej žalobe.

8. Žalovaný v duplike zo dňa 28.08.2025 zotrval na svojom vyjadrení k žalobe a taktiež na tom, že postup správcu dane, ako aj postup žalovaného nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi, neboli porušené práva žalobcu a žalobné dôvody žalobcu uvádzané v správnej žalobe, ako aj v jeho vyjadrení zo dňa 12.06.2023 sú neopodstatnené.

V.

Konanie na správnom súde

9. O návrhu žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Košiciach uznesením č. konania: 8S/124/2022-109 zo dňa 23.03.2023 tak, že návrh na priznanie odkladného účinku 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 nariadil správny súd pojednávanie na deň 07.10.2025, na ktorom vo veci rozhodol za prítomnosti právnej zástupkyne žalobcu a zástupcu žalovaného.

12. Právna zástupkyňa žalobcu zotrvala na tom, že v prípade žalobcu boli zo strany správnych orgánov porušené ustanovenia procesných predpisov a taktiež došlo k nesprávne vyhodnotenému skutkovému stavu a dôkazov a že žalobca bol ukrátený na svojich právach na obranu, nakoľko mu bolo odňaté reálne právo brániť sa, pretože všetky doklady mal žalovaný. Tvrdila a zotrvala na tom, že došlo k reálnym

obchodom, dodávateľia podali daňové priznanie, prijali od žalobcu zaplatenie istín, zaevidovali faktúry a daň odvedli, ak by tak neurobili, žalobca za ich konanie nezodpovedá. Formálne dôkazy – podanie kontrolných výkazov nebolo vyhodnotené v prospech žalobcu.

VI.

Relevantné právne posúdenie

13. 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

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

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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

30. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky číslo: 102559958/2022 zo dňa 16.09.2022, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane – Daňového úradu Košice číslo: 101599891/2022 zo dňa 30.05.2022, ktorým tento žalobcovi za zdaňovacie obdobie mesiaca marec 2018 vyrubil rozdiel dane v sume 9.948,70,- eur. Vzhľadom na námietky žalobcu bol predmetom súdneho prieskumu aj postup žalovaného v odvolacom konaní a taktiež aj postup správcu dane v daňovom konaní pred vydaním jeho rozhodnutia.

31. Úlohou správneho súdu pri preskúvaní 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.

32. 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 prvého stupňa.

33. V prvom rade považuje správny súd za potrebné poukázať na to, že žaloba žalobcu obsahuje žalobné námietky vymedzené s poukazom na ustanovenia § 440 ods.1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku o kasačných námietkach, pričom tieto námietky odôvodnil sčasti všeobecnými tvrdeniami o nezákonnosti postupu správcu dane, o princípe prezumpcie neviny, o návrhoch na vykonanie dokazovania o nesprávnom posúdení a o nereálnosti obchodov žalobcu. Zároveň poukazuje na nezákonnosť daňovej kontroly a protokolu z dôvodu nedodržania lehoty 12 mesiacov na vykonanie kontroly a na rozpor s ustanovením § 156 ods. 8 Daňového poriadku. Tieto žalobné námietky uvádza správny súd vyššie v bode 5 odôvodnenia tohto rozsudku.

34. Čo do uvádzania žalobných námietok v správnej žalobe 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:

35. „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).

36. 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).

37. 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 skutočnosti, ktoré žalobcu podporujú. Takýmto postupom by prestal byť nestranným rozhodcom veci, ale prebral by funkciu žalobcovho advokáta.

38. 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.

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

40. 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: 41. „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.“

42. V tomto prípade, aj keď bol žalobca zastúpený zástupcom s požadovaným vzdelaním, v správnej žalobe kvalifikovaný tento zástupca v konkrétnostiach nevymedzil žalobné dôvody v zmysle ustanovenia § 182 ods. 1 písm. e) SSP v spojení s ustanovením § 191 ods. 1 písm. a) až g) SSP a ponechal veľkú väčšinu z nich ich len v rovine všeobecných tvrdení tak, ako to správny súd uviedol vyššie v bode 5 odôvodnenia rozhodnutia a uspokojil sa len s týmito jeho tvrdeniami, a to aj s poukazom na ustanovenia Správneho súdneho poriadku o kasačných námietkach. Jeho tvrdenia v správnej žalobe, vo väčšine, zodpovedajú odvolacím námietkam, avšak správny súd poukazuje na to, že na odvolacie námietky už reagoval žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia číslo: 102559958/2022 zo dňa 16.09.2022 a povinnosťou žalobcu bolo rozvinúť žalobné dôvody v konkrétnostiach tak, aby nimi reagoval na odpoveď žalovaného na jeho odvolacie námietky, a teda uviesť v čom vidí postup žalovaného a posúdenie týchto námietok, prípadne aj postup správcu dane a posúdenie jeho zhrnutia skutkového stavu za nesprávny. Pokiaľ žalobca poukazuje v správnej žalobe na to, že dôvody žaloby uvádza podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku, správny súd aj napriek tejto skutočnosti posúdil jeho tvrdenia uvádzané v správnej žalobe, pričom vychádzal z ich obsahu a považoval za potrebné vyjadriť sa k nim.

43. Správny súd podotýka, že aj napriek formulácii žalobných námietok 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.

44. Ešte pred vyjadrením sa k žalobcom uvádzaným žalobným dôvodom správny súd poukazuje 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 v takej rovine, v akej uplatnil jednotlivé žalobné námietky.

45. Pokiaľ žalobca v žalobných námietkach uvádza, že pri určovaní dane prvostupňový a druhostupňový orgán reálne neuviedol, podľa akých objektívnych kritérií a nástrojov postupoval a aké použil v tomto možno detekovať námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia tak správcu dane, ako aj žalovaného.

46. Pri súdnom prieskume sa správny súd sa v prvom rade zaoberá týmto žalobným dôvodom žalobcu (nepreskúmateľnosťou rozhodnutia), 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.

47. 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. Uvedené je teda v rozpore s tvrdením žalobcu o tom, že nie je zrejmé, podľa akých objektívnych kritérií

a nástrojov prvostupňový a druhostupňový správny orgán postupoval. Na tomto mieste súčasne správny súd poukazuje na obsah protokolu z daňovej kontroly č. 100096679/2021 zo dňa 22.01.2021, z ktorého je zrejmé, z čoho správca dane vychádzal a k akým záverom dospel.

48. K žalobcom namietanému nezákonnému postupu správcu dane (námietka porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy) spočívajúcom na princípe viny, že daňové subjekty sú vyselektované na daňovú kontrolu správny súd uvádza, že z administratívneho spisu je zrejmé, že u žalobcu začala daňová kontrola v zmysle ustanovenia § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní s tým, že na výkon daňovej kontroly boli poverení v zmysle ustanovenia § 45 zákona č. 563/2009 Z.z. zamestnanci správcu dane. Ustanovenie § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. nehovorí o tom, že táto daňová kontrola je realizovaná na podklade vyselektovania daňového subjektu, u ktorého bude vykonaná daňová kontrola na základe matematických a iných metód s cieľom dodatiť tento daňový subjekt tak, ako to tvrdí žalobca, ale ustanovenie § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. dáva správcovi dane oprávnenie vykonať u daňového subjektu daňovú kontrolu za účelom zistenia a overenia skutočností a údajov rozhodujúcich pre správne určenie dane, a teda je prostriedkom, ktorého pravidlá a princípy sú upravené v daňovom poriadku, ktorý správcovi dane pomáha pri správnom zistení dane. Vychádzajúc z toho je potom logický procesný postup správcu dane, ktorý nasleduje po tom, ako si daňový subjekt uplatní odpočet dane z pridanej hodnoty spočívajúci vo vykonaní daňovej kontroly, za účelom zistenia správnej výšky dane. Pokiaľ žalobca tvrdí, že potom kontrolóri vyrábajú dodatočne dôkazy formou subjektívneho voluntaristického neuznania výdajov nemožno s ním súhlasiť, nakoľko daňová kontrola sa riadi presnými pravidlami, ktoré sú upravené v zákone č. 563/2009 Z.z. a ktoré v prípade porušenia zo strany správcu dane môžu mať za následok nezákonnosť rozhodnutia a zásah do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu.

49. Pokiaľ žalobca žiada o vypočutie svedkov uvedených v správnej žalobe k nezákonným praktikám, postupom a metódam žalovaného, k tomuto správny súd uvádza, že s prihliadnutím na podstatu správneho súdneho konania a po oboznámení sa s administratívnym spisom má za to, že vykonanie takýchto dôkazov by bolo v konaní nevhodné a neúčelné a nebol daný dôvod na vykonanie ním navrhnutých dôkazov. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že správne súdy nie sú v zásade súdmi skutkovými. Úlohou správnych súdov je zabezpečovať ochranu základných práv a slobôd fyzických a právnických osôb súdnym prieskumom zákonnosti rozhodnutí a opatrení orgánov verejnej správy (§ 2 ods. 1 a 2 SSP). Správne súdy sú v zásade viazané skutkovým a právnym stavom ku dňu vydania rozhodnutia preskúvaného rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP) a vychádzajú zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 119 SSP). Nie je pre nich typická plná jurisdikcia. Z tohto dôvodu sa v správnom súdnom konaní dokazovanie vykonáva len výnimočne, a spravidla na zistenie dôvodov nezákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktoré nemožno priamo zistiť z administratívneho spisu (§ 119 druhá veta a § 120 písm. a) SSP; o konaní podľa § 120 písm. b) a c) SSP v predmetnej veci nejde). V danom prípade sa žalobca, podľa názoru správneho súdu, svojím návrhom na vykonanie dokazovania výsluchom svedkov v správnom súdnom konaní snažil odstrániť jej vlastné pochybenie z daňového konania, v ktorom relevantné dôkazné návrhy neprodukoval, čo logicky rezultovalo do záveru orgánov finančnej správy o neunesení jeho dôkazného bremena v daňovom konaní. Ako je zrejmé z administratívneho spisu žalobca takéto dôkazy v administratívnom konaní navrhoval. Správny súd poukazuje na to, že je úlohou a zodpovednosťou sťažovateľky, aby svoje práva a procesné návrhy uplatňovala včas a v takých procesných štádiách, ktoré sú pre tieto návrhy vymedzené, inak sa sama vystavuje riziku straty uplatňovaného práva (*vigilantibus iura scripta sunt*).

50. Pokiaľ žalobca poukazuje na to, že mu doklady ukradol neznámy páchatel' a žiadal o pomoc Generálnu prokuratúru, k tomuto správny súd uvádza, že tu absentuje akákoľvek súvislosť medzi týmto tvrdením žalobcu a závermi správcu dane a žalovaného obsahnutými v ich rozhodnutí. A navyše, z obsahu trestného oznámenia podaného žalobcom na Generálnu prokuratúru SR zo dňa 01.06.2021 vyplýva, že toto sa týka dokumentov.

51. Ako je zrejmé z administratívneho spisu správca dane založil svoje rozhodnutia na tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno preukázania hmotnoprávných podmienok na priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty, s čím sa stotožnil aj žalovaný. Správny súd považuje za potrebné sa vyjadriť v krátkosti k splneniu hmotnoprávných podmienok na priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty.

52. 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 1005 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.

53. 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.

54. 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.

55. 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 Minorix 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.

56. 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 Slovenskej republiky, 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 spochybenie 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.“

57. Je nesporné, že ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku ukladá správcovi dane priamo dve povinnosti, a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnom, 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.

58. 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.“

59. Vychádzajúc z vykonaného dokazovania má správny súd za to, že bol záver správcu dane, s ktorým sa stotožnil aj žalovaný, správny, keď po zhodnotení všetkých vykonaných dôkazov každý jednotlivito a všetky vo vzájomnej súvislosti uzavrel, že žalobcom ako daňovým subjektom nebolo preukázané dodanie tovaru a služieb od spoločnosti Minorix s.r.o. pre žalobcu. V rámci dokazovania bol zistený reťazec platiteľov dane z pridanej hodnoty, ktorí medzi sebou faktúrovali sporný tovar – nákup náhradných dielov do áut, a to: LARGO KE s.r.o. Minorix s.r.o.(od 26.02.2020 EMEROS s.r.o.) Štefan NAGY - FAN-AUTO, pričom v konaní nebolo preukázané, akým spôsobom došlo k dodaniu tovaru (náhradné diely do áut) žalobcovi. Tvrdenie daňového subjektu – žalobcu o dodaní náhradných dielov ním deklarovaným dodávateľom bolo v konaní vyvrátené nielen neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu, ale aj ďalšími dôkazmi, ako napríklad svedeckou výpoveďou konateľky spoločnosti Minorix s.r.o. pani F. B., ktorá uviedla, že objednávky od žalobcu boli ústne, avšak nevedela ani uviesť o aké náhradné diely sa jednalo, do akých áut boli tieto náhradné diely určené (keďže išlo o tovar pre Ministerstvo obrany Slovenskej republiky) ani to, že kde bolo miesto nakládok tovaru. K účtovnej evidencii tejto spoločnosti, ktorá bola dodávateľom žalobcu uviedla len toľko že ju odovzdala novému konateľovi, a teda správca dane ani nemal z čoho preveriť, či jej výpoveď bola autentická a potvrdzuje tvrdenia žalobcu o dodaní tovaru týmto subjektom. V jej výpovedi boli rozpory s výpoveďou žalobcu, ktorý svoj nárok preukazoval len faktúrami, z ktorých si uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty, svojou výpoveďou a následne aj doložením odberateľských faktúr, avšak nie tých pre Ministerstvo obrany Slovenskej republiky, ktorá podľa jeho vyjadrenia bola odberateľom predmetných náhradných dielov dodaných mu spoločnosťou Minorix, s.r.o., čo aj súd popisuje nižšie.

60. Z administratívneho spisu je ďalej zrejmé, že následne správca dane umožnil žalobcovi unesenie jeho dôkazného bremena, čo do preukázania splnenia hmotnoprávných podmienok na priznanie. Už vo oznámení o začatí daňovej kontroly číslo: 101840751/2019 zo dňa 31.07.2019, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 17.08.2019 vyzval žalobcu na predloženie účtovných a daňových dokladov a evidencii (záznamov DPH, kontrolného výkazu DPH, hlavnej knihy, dodávateľských a odberateľských faktúr, príjmových a výdavkových pokladničných dokladov, skladovej evidencie, bankových výpisov, zmlúv, objednávok, dodacích listov a pod.). Ako je zrejmé zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 17.09.2019, žalobca správcovi dane predložil doklady uvedené v prílohe tejto zápisnice, odberateľské faktúry však správcovi dane ani na základe výzvy správcu dane zo dňa 16.03.2020 nepredložil, a to ani na základe písomného oboznámenia so zisteniami správcu dane zo dňa 16.12.2020. Až vo svojom vyjadrení k zisteniam správcu dane uvedeným v protokole doručenom správcovi dane dňa 19.03.2021, daňový subjekt predložil správcovi dane časť odberateľských faktúr, odberateľské faktúry, ktoré mal vystaviť pre Ministerstvo obrany Slovenskej republiky však neboli predložené. Správca dane zistil, že žalobca nepriradil k jednotlivým sporným dodávateľským faktúram príslúchajúce odberateľské faktúry, pričom na ústnom pojednávaní dňa 09.06.2021 uviedol, že nie je schopný to urobiť, nakoľko je to časovo náročné. Žalobca nepreukázal v konaní, že za tovar, ktorý mal dodať svojim odberateľom mu tieto odberateľské spoločnosti zaplatili, uviedol, že väčšina tovaru bola hrazená v hotovosti, nepredložil však o tom žiaden dôkaz. Taktiež nepredložil ani skladovú evidenciu za rok 2018, ktorá by preukazovala to, že tovar prijal na sklad. Pokiaľ ide o nepredloženie odberateľských faktúr pre Ministerstvo obrany Slovenskej republiky k tomuto uviedol argumentáciu o tom, že z dôvodu zmluvne upravenej podmienky mlčanlivosti tieto predložiť nemôže, čo však v konaní nebolo možné vyhodnotiť ako dôkaz o tom, že mu bol tovar, ktorý následne dodal ministerstvu reálne dodaný dodávateľom – spoločnosťou Minorix, s.r.o. Taktiež daňový subjekt v priebehu konania vôbec nepreukázal, že za tento tovar od spoločnosti Minorix s.r.o. zaplatil a nebolo to preukázané ani touto spoločnosťou.

61. Vzhľadom na vyššie uvedené, tak správny súd uzatvára, že námietka žalobcu o tom, že nesúhlasí s právnym posúdením uvedeným správcou dane, s ktorým sa stotožnil aj žalovaný o tom, že obchody neboli reálne nie je namieste, nakoľko vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu veci tak, ako ho popísal súd vyššie bol správny záver tak správcu dane, ako aj žalovaného o tom, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, čo do splnenia hmotnoprávnych podmienok na priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty.

62. Pokiaľ žalobca namieta porušenie ustanovenia § 156 ods. 8 Daňového poriadku táto námietka nie je namieste a ani opodstatnená, nakoľko sa týka úroku z omeškania, ktorý nie je predmetom tohto konania.

63. Čo sa týka námietky prekročenia dĺžky daňovej kontroly a nezákonnosti protokolu táto taktiež nebola v konaní dôvodná. Ako je zrejmé z administratívneho spisu daňová kontrola začala dňa 17.09.2019 (oznámenie o daňovej kontrole číslo: 101840751/2019 zo dňa 31.07.2019 bolo doručené dňa 17.08.2019), následne na základe žiadosti žalobcu doručenej správcovi dane dňa 14.04.2020 bola prerušená odo dňa 15.04.2020 a správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly po dátume 30.09.2020, kedy sa podľa § 6 a § 8 zákona č. 67/2020 Z.z. v znení neskorších predpisov považuje za skončené obdobie pandémie; k ukončeniu daňovej kontroly došlo dňa 09.02.2021, a to doručením protokolu z daňovej kontroly a výzvou žalobcovi a z uvedeného tak vyplýva, že zákonná lehota 12 mesiacov na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná. Taktiež z administratívneho spisu je zrejmé, že bola dodržaná lehota na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, ako aj lehota na vydanie ďalšieho rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, ktoré začalo dňa 10.02.2021 podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku.

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

65. 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.

66. 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.“

67. 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 verých, preto mu nárok na ich náhradu nepriznal.

68. 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 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).