

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 6Sf/1/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100009
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Kochan Morová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0824100009.3

Rozhodnutie

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a členov senátu Mgr. Andreja Maukša a JUDr. Aleny Majerovej, v právnej veci žalobkyne: A. B. C., nar. XX. XX. XXXX, bytom D. XXXX/XX, XXX XX D., podnikajúca pod obchodným menom Mária Sihelská – QUS Univerzálne služby pre kvalitu, s miestom podnikania Budovateľská 27, 977 03 Brezno, IČO: 40 864 669, zast.: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102702365/2023 zo dňa 27. 10. 2023 a č. 102702455/2023 zo dňa 27. 10. 2023, takto

rozhodol:

- I. Správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102702365/2023 zo dňa 27. 10. 2023 zamieta.
- II. Správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102702455/2023 zo dňa 27. 10. 2023 zamieta.
- III. Žalobkyni ani žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

Administratívne konania a napadnuté rozhodnutia

1. U žalobkyne ako u daňového subjektu boli Daňovým úradom Banská Bystrica (ďalej aj len „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán“) vykonané daňové kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia máj 2021 a jún 2021. O výsledku každej daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol, v ktorom neuznal žalobkyni právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa Profiklima, spol. s r.o., Medený Hámor 15, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 041 106 (ďalej len „Profiklima“), pretože správca dane skutočností zistené počas oboch daňových kontrol vyhodnotil tak, že spoločnosť Profiklima nebola skutočným dodávateľom fakturovaných služieb (sprostredkovanie dopravy, spracovanie časti podkladov pre vykonanie ISO noriem a vypracovanie materiálov a podkladov k zavedeniu systému manažérstva PQM), z ktorých si žalobkyňa túto daň odpočítala a takisto skutočný dodávateľ nebol identifikovaný, teda nebolo preukázané, že predmetné práce žalobkyni dodala zdaniteľná osoba, preto nebola splnená zákonná hmotnoprávna podmienka pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane prerokoval so splnomocneným zástupcom žalobkyne pripomienky k protokolom.

2. Správca dane v každom vyrubovacom konaní vyhodnotil dôkazy získané počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a vydal rozhodnutie č. 100918299/2023 zo dňa 31. 03. 2023 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie máj“), ktorým žalobkyni na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2021 vyrubil rozdiel dane v sume 6 498,00 EUR a rozhodnutie č. 101233367/2023 zo dňa 09. 05. 2023 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie jún“), ktorým žalobkyni na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2021 vyrubil

rozdiel dane v sume 5 768,00 EUR. Správca dane zotrval na záveroch uvedených v protokoloch z daňových kontrol, teda na základe skutočností zistených z vykonaných dôkazov a detailne popísaných v prvostupňových rozhodnutiach uzavrel, že spoločnosť Profiklima nebola skutočným dodávateľom fakturovaných služieb, z ktorých si žalobkyňa túto daň odpočítala a takisto skutočného dodávateľa nebolo možné identifikovať. Zistenia správcu dane nepreukázali, že by skutočný dodávateľ zdaniteľných plnení, ktorého identita nebola preukázaná, mal postavenie zdaniteľnej osoby a platiteľa DPH, pričom ani žalobkyňa neoznačila iných dodávateľov ako spoločnosť Profiklima. Vychádzajúc z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) vo veci C-154/20 zo dňa 09. 12. 2021 Kemwater ProChemie s.r.o. (ďalej aj „rozsudok vo veci Kemwater ProChemie“) správca dane skonštatoval, že nemá k dispozícii hodnoverné a spoľahlivé údaje potrebné jednak na overenie, či osoba E. F. mala postavenie platiteľa dane, ale ani na overenie, či akákoľvek iná neidentifikovaná osoba, ktorá bola skutočným dodávateľom služieb fakturovaných spornými dodávateľskými faktúrami, mala postavenie platiteľa dane. Preto žalobkyni nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH.

3. Voči prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane podala žalobkyňa odvolania, o ktorých rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102702365/2023 zo dňa 27. 10. 2023 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie máj“) tak, že prvostupňové rozhodnutie máj potvrdil a rozhodnutím č. 102702455/2023 zo dňa 27. 10. 2023 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie jún“) tak, že prvostupňové rozhodnutie jún potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane a odvolacie námietky vyhodnotil ako neopodstatnené. V odôvodnení napadnutých rozhodnutí skonštatoval, že žalobkyňa nepreukázala splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane, neuniesla dôkazné bremeno a nevzniklo jej tak právo na odpočítanie DPH z preverovaných dodávateľských faktúr od dodávateľskej spoločnosti Profiklima.

Správne žaloby – žalobné body

4. Žalobkyňa sa dvomi správnyimi žalobami domáhala preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia máj (vec vedená pod sp. zn. 6Sf/1/2024) a napadnutého rozhodnutia jún (vec vedená pod sp. zn. 6Sf/2/2024), zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného aj prvostupňových rozhodnutí správcu dane, a to na základe rovnakých žalobných bodov, podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Zároveň si uplatnila náhradu trov konania.

5. Žalobkyňa namietala, že správca dane neoveril dostatočne a úplne, resp. objektívne všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných obchodných transakcií, nehodnotil dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, a tak neprihliadol v konaní na všetko, čo vyšlo najavo, čo spôsobilo nepreskúmateľnosť preskúmaných rozhodnutí a ich arbitrárnosť. Žalovaný zlyhal ako odvolací orgán v rámci ochrany práv žalobkyne, keďže odvolacie námietky žalobkyne zostali žalovaným nepovšimnuté, resp. sa k nim žalovaný vyjadril len povrchno a okrajovo.

6. Žalobkyňa, citujúc pasáže preskúmaných rozhodnutí správcu dane i žalovaného, vyjadrila presvedčenie, že správca dane sa zamerlal na preukazovanie, že zdaniteľné plnenia nedodala spoločnosť Profiklima, s čím nesúhlasila, nakoľko zákonnou úlohou správcu dane nemalo byť preukazovanie tejto skutočnosti, ale objektívne posúdenie, či daňový subjekt uniesol alebo neuniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k jeho predloženým tvrdeniam a dôkazom. Esenciálnou úlohou a povinnosťou správcu dane, pokiaľ mal pochybnosti o dodávateľovi Profiklima, malo byť preverenie statusu osoby dodávateľa, či bol alebo nebol v postavení zdaniteľnej osoby. Súdny dvor EÚ v bode 38 rozsudku vo veci Kemwater ProChemie uviedol, že zdaniteľnej osobe prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázala, že dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že daňový úrad má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená. Zo znenia článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza zo skutkových okolností, takže postavenie dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby môže vyplývať z okolností prejednávanej veci (s odkazom na rozsudok vo veci C-281/20 Ferimet, EU:C:2021:910, bod 43). Ide najmä o situáciu, kedy členský štát využil možnosť stanovenú v článku 287 smernice 2006/112/ES o DPH priznať oslobodenie od dane zdaniteľným osobám, ktorých ročný obrat neprekračuje určitú sumu. Toto je podstatné aj v kontexte slovenskej úpravy DPH, ktorá využíva možnosť danú smernicou a stanovuje hranicu obratu pre povinnú registráciu pre DPH vo výške 49 790 EUR za 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Nie je teda možné automaticky pri každom plnení predpokladať,

že bolo poskytnuté platiteľom DPH. Ak však daňový subjekt toto dôkazné bremeno unesie, nie je pre vznik nároku na odpočet nutné, aby bol identifikovaný skutočný dodávateľ.

7. Podľa názoru žalobkyne je nesprávny záver správcu dane, že neidentifikovaný skutočný dodávateľ nebol platiteľom dane, nakoľko správca dane na účely posúdenia povinnej registrácie na DPH izolovane posudzoval len jedno zdaňovacie obdobie, pričom žalobkyňa posudzované zdaniteľné plnenia od dodávateľa prijala minimálne v dvoch po sebe nasledujúcich zdaniteľných obdobiach (obidve boli predmetom daňovej kontroly), a to v mesiacoch máj 2021 a jún 2021, preto správca dane bol povinný na účely povinnej registrácie posúdiť hranicu obratu pre povinnú registráciu pre DPH minimálne za obdobie máj 2021 a jún 2021 a vtedy by prišiel k záveru, že dodávateľ dodal žalobkyni zdaniteľné plnenia celkovo v sume 61 330 EUR (suma nad zákonnú hranicu), a to v máji 2021 v sume 32 490 EUR a v mesiaci jún 2021 v sume 28 840 EUR. Zákon o DPH stanovuje nielen hranicu na povinnú registráciu, ale aj posudzované obdobie, a to 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Preto argumentácia správcu dane o tom, že tzv. neidentifikovaný dodávateľ nepresiahol hranicu na povinnú registráciu platiteľa DPH, nemôže v žiadnom prípade obstať, práve naopak je preukázané, že tzv. neidentifikovaný dodávateľ mal postavenie platiteľa dane (zdaniteľnej osoby), keďže minimálne v dvoch po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacoch dosiahol pri dodaní posudzovaných prijatých zdaniteľných plneniach hranicu obratu vo výške 61 330 EUR, teda dosiahol zákonom definovanú hranicu povinnej registrácie na DPH. S týmito námietkami žalobkyne sa žalovaný nevysporiadal vôbec, resp. absolútne nedostatočne.

8. Žalobkyňa uviedla, že správca dane v prvostupňových rozhodnutiach citoval vyjadrenie zástupcu žalobkyne zaznamenané v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 08. 03. 2023, ale nijako sa nevysporiadal so vznesenými námietkami a tvrdeniami žalobkyne, a to najmä v súvislosti s unesením dôkazného bremena na strane žalobkyne, ktorá predložila správcovi dane všetky potrebné doklady, s ktorými disponovala a ktoré preukazovali jej tvrdenia. Žalobkyňa zdôraznila, že predložila všetky zákonom požadované doklady viažuce sa na ňu a vyčerpala tým vlastné dôkazné bremeno, pričom poukázala na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022-37 zo dňa 12. 10. 2022.

9. Žalobkyňa zdôraznila, že správca dane a žalovaný síce spochybňujú v preskúmaných rozhodnutiach identitu dodávateľa aj jeho status, no už len z tvrdení a zistených skutočností uvedených v prvostupňových rozhodnutiach na str. 13 je preukázané, že dodávateľ bol platcom dane (podával KV, DP, a pod.), teda bol zdaniteľnou osobou a riadne si plnil svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k DPH a taktiež správca dane identifikoval konkrétnu osobu, ktorá daňové priznania a kontrolné výkazy podávala. Žalobkyňa poukázala na právne závery uvedené v rozsudku NSS SR sp. zn. 4Sžfk/2/2021 zo dňa 26. 08. 2022 vo vzťahu k vyhodnoteniu relevancie dôkazného prostriedku, ktorým sú kontrolné výkazy na DPH a skonštatovala, že správca dane kontrolné výkazy, ktoré má k dispozícii, pri vyhodnotení dôkazov nebral nijako do úvahy a náležite ich nevyhodnotil, pritom tieto sú taktiež relevantným dôkazom. Uvedené je dôležité v súvislosti s tvrdením správcu dane, že preverované dodávateľsko-odberateľské vzťahy nebolo možné overiť v účtovníctve spoločnosti Profiklima, v dôsledku čoho sú doklady predložené žalobkyňou a skutočnosti v nich uvedené nepreukazné.

10. Ďalej žalobkyňa namietala, že jej nie sú známe žiadne dôkazy, ktoré mal zaistiť správca dane a ktoré by preukazovali, že dodávateľ uvedený na faktúrach nedodal fakturované služby, ako to uvádza správca dane v rozhodnutiach, pričom absentuje označenie konkrétneho dôkazu, preto ide čisto o správcu dane vyslovenú tézu bez argumentov, resp. fabuláciu, ktorá nemá žiadnu oporu vo vykonaných dôkazoch. S uvedenou odvolacou námietkou sa žalovaný v napadnutých rozhodnutiach vôbec nevysporiadal.

11. Žalobkyňa zdôraznila, že vo vyrubovacom konaní navrhla výsluch svedkov G. H. a I. J., pričom správca dane sa na jednej strane síce stotožnil s nevyhnutnosťou výsluchu uvedených svedkov, a to minimálne vo vzťahu k svedkovi p. J., no správca dane nepochopiteľne a neakceptovateľne upustil od tohto úkonu. Správca dane vo vzťahu k svedkovi p. H. učinil len jeden úkon v snahe zabezpečiť jeho výsluch, a to zaslanie predvolania, ktoré však bolo neúspešné, pričom správca dane má zákonnú možnosť predvedenia svedka, no žiaľ túto možnosť zabezpečenia svedka k výsluchu správcu dane nevyužil, čo je pre žalobkyňu len dôkazom, že správca dane v podstate ani nemal záujem o výsluch tohto svedka, čím vlastne správca dane prispel k tomu, že skutkový stav nie je objektívne a dostatočne zistený a správcu dane neboli odstránené pochybnosti vo výpovediach, čo len umocňuje nepreskúmateľnosť

jeho rozhodnutia a jeho nezákonnosť. Ani s touto odvolacou námietkou sa žalovaný v napadnutých rozhodnutiach nevyporiadal.

12. Žalobkyňa uviedla, že správca dane ďalej v rozhodnutiach spochybnil pravosť faktúr a dokladov prijatých od spoločnosti Profiklima, avšak toto spochybnenie nijako nepreukázal, hoci bola jeho povinnosť nielen vysloviť svoje pochybnosti, ale aj ich kvalifikovane preukázať. V tomto smere bolo na správcu dane presunuté dôkazné bremeno, ktoré neunesol. Aj s odvolacími námietkami v tomto smere sa žalovaný vysporiadal len okrajovo a nedostatočne.

13. Podľa názoru žalobkyne sa javí postup správcu dane v rámci dokazovania a vyhodnotenia dôkazov ako tendenčný a neobjektívny, ktorý je len súčasťou vopred prijatého rozhodnutia a prejavu svojvôle zo strany správcu dane. V rozhodnutiach absentujú úvahy správcu dane o tom, prečo na niektoré dôkazy pri rozhodovaní neprihliadol, resp. ich nevykonal a pokladal ich z hľadiska výpovednej hodnoty za druhoradé, pričom však povinnosťou správcu dane bolo práve posúdiť všetky zabezpečené dôkazy, preskúmať a vyhodnotiť všetky skutočnosti týkajúce sa deklarovaného obchodu v takom rozsahu, aby boli jednoznačným dôkazom a podkladom pre vyvodenie záveru vo veci, či už v prospech alebo v neprospech daňového subjektu. Daňové konanie je ovládané zásadou objektívnej pravdy a povinnosťou správcu dane v prvostupňovom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty a relevantné námietky účastníka konania prostredníctvom odôvodnenia rozhodnutia, kde sa správca dane vysporiada s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka (uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 106/2019 zo dňa 06. 06. 2019). Napadnuté rozhodnutia tieto atribúty nespĺňajú. Takéto zistenie správcu dane nemôže byť samo osebe postačujúce na prijatie formálneho finálneho záveru, že ak nedošlo k dodaniu tovaru medzi dodávateľom daňového subjektu a jeho subdodávateľom, nemohlo dôjsť ani k dodaniu toho istého tovaru od dodávateľa daňovému subjektu, ale je potrebné vyhodnotiť dôkazne ich obchodný vzťah samostatne. Kasačný súd opakovane zdôvodňuje, že je nutné rozlišovať dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane v každej konkrétnej veci, pričom ak správca dane vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Iba samotné spochybnenie deklarovaných plnení bez existujúceho reálneho základu vytvoreného správcom dane je nutné považovať za neakceptovateľné. V rámci postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku teda správca dane nesmie pred daňovým subjektom tajiť zdroje svojich pochybností, tak ako je to aj v posudzovanom prípade, kedy správca dane neuviedol jediný dôkaz, ktorý by bez pochybností odôvodňoval správcom dane vyššie uvádzané tézy bez argumentov a v konečnom dôsledku správca dane pred žalobkyňou zamlčal aj svoje úvahy o údajnej účasti žalobkyne na daňovom podvode, ktoré správca dane uviedol až v rozhodnutí bez toho, aby s touto skutočnosťou žalobkyňu oboznámil a dal jej možnosť sa k tejto skutočnosti vyjadriť.

14. Žalobkyňa mala za to, že v napadnutých rozhodnutiach absentuje spôsob, akým sa správca dane vysporiadal s jej návrhmi a námietkami, preto odôvodnenie napadnutých rozhodnutí sa javí ako nepresvedčivé a nepreskúmateľné. Z viacerých konštatácií správcu dane v rozhodnutí je možné vyvodiť neprípustnú neobjektivitu, čo malo logicky negatívny a nezákonný vplyv na proces, druh, relevantnosť a rozsah zhromaždených dôkazov, na samotné vyhodnotenie dôkazov a prijaté nelogické závery. Žalobkyňa považuje za dôležité uviesť, že správca dane neúplne a nedostatočne zistil skutkové okolnosti, preto takto nazhromaždené dôkazy neposkytujú dostatočný podklad pre prijaté závery správcu dane. Na správcu dane ako subjekt vykonávajúci verejnú moc v oblasti správy daní sa primárne vzťahuje zásada zákonnosti, ktorá je nesporne najvýznamnejšou zásadou daňového konania, pričom jej základ nevychádza len z ustanovenia § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), ale primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Ústavný súd SR v náleze sp. zn. I. ÚS 540/2012 prízvukuje, že na zistený stav veci sa musí použiť ústavne konformným spôsobom interpretovaná platná a účinná právna norma v rámci právneho poriadku SR. V súvislosti so splnením materiálnych podmienok v súvislosti s uplatnením práva na odpočítanie dane, rozložením dôkazného bremena, nekontaktnosťou dodávateľa, žalobkyňa poukázala na uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. 02. 2022 (body 21. až 28. odôvodnenia).

15. Žalobkyňa vyjadrila presvedčenie, že preukázala splnenie všetkých materiálnych a formálnych podmienok, ktoré ju oprávňujú uplatniť si nárok na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných plnení, a

to najmä existenciu zdaniteľných plnení (prijaté tovary), status dodávateľa ako zdaniteľnej osoby a že tovary alebo služby, na ktorých je založené právo na odpočítanie dane, následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Uviedla, že sa v ďalšom pridrižiava všetkých svojich vyjadrení poskytnutých správcovi dane počas daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a odvolania, ktoré z dôvodu rozsahu tejto žaloby nebude opätovne opakovať, a ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

Vyjadrenie žalovaného k správnym žalobám a ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

16. Žalovaný vo vyjadreniach k správnym žalobám navrhol žaloby ako nedôvodné zamietnuť, pričom argumentoval rovnako ako v napadnutých rozhodnutiach. Vo vzťahu k námietke žalobkyne, že dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, keďže v dvoch po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacoch dosiahol pri dodaní posudzovaných prijatých zdaniteľných plnení zákonom stanovenú hranicu obratu povinnej registrácie na DPH, žalovaný uviedol, že celkový základ dane na preverovaných faktúrach je síce nad stanovenú hranicu obratu povinnej registrácie DPH, avšak vzhľadom na charakter poskytovaných služieb tieto služby mohol vykonať aj iný dodávateľ, resp. viaceri dodávateľov. Ak neidentifikovaný skutočný dodávateľ nemal v čase dodania služieb postavenie (status) platiteľa dane a nevznikla mu daňová povinnosť, tak pri odpočítaní dane žalobkyňou nebola splnená hmotnoprávna podmienka podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Zo spisu jasne vyplýva, že správca dane nemal k dispozícii hodnoverné a spoľahlivé údaje potrebné jednak na overenie, či osoba E. F. mala postavenie platiteľa dane, ale ani na overenie, či akákoľvek iná neidentifikovaná osoba, ktorá bola skutočným dodávateľom služieb, mala postavenie platiteľa dane.

17. Žalobkyňa v replike uviedla, že ustálená rozhodovacia činnosť súdov SR aj SD EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samej osebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (zvlášť ak nie je sporná existencia dodaného tovaru alebo služby). Jedná sa napr. o nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučná okolnosť (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. 05. 2022), nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo C- 610/19, Maks Pen EOOD C-18/13, Gábor Tóth, C-324/11), pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia SD EÚ veci Vikingo C-610/19, Mahagében a Dávid C-80/11 a C-142/11). Materiálne podmienky priznania práva na odpočet dane sa v zásade týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Žalobca poukázal na časť odôvodnení prvostupňových rozhodnutí a konštatoval, že tieto skutkové zistenia nemohli spochybniť osobu a status dodávateľa (Profiklima). Nekontaktnosť dodávateľa (Profiklima) najmä v čase daňovej kontroly, ktorý na výzvu správcu dane nepredložil požadované dôkazy týkajúce sa dodania služby pre žalobkyňu, nie je dostatočným spochybnením žiadnej z hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, pretože ide o nekontaktnosť dodávateľa v čase výkonu daňovej kontroly, ktorá prebieha s časovým odstupom po uskutočnení predmetných zdaniteľných plnení. Správca dane nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť a v takomto prípade nedošlo k opätovnému prechodu dôkazného bremena na žalobkyňu. Správca dane nesprávne právne posúdil rozloženie dôkazného bremena. Žalobkyňa uviedla, že tvrdenie žalovaného o rôznom charaktere poskytovaných služieb a o možnosti existencie viacerých dodávateľov je určité „argumentačné nóvum“ žalovaného, ktoré netvorí obsah napadnutých rozhodnutí, preto táto argumentačná línia žalovaného nemôže obstáť. Uvedená argumentácia žalovaného vyznieva „ad absurdum“, nakoľko pokiaľ žalovaný smeruje svoje úvahy v napadnutom rozhodnutí k „nepreukázaniu statusu neidentifikovaného dodávateľa ako zdaniteľnej osoby“, tak úvahy o viacerých neidentifikovaných dodávateľoch logicky nemôžu obstáť a sú založené na absolútnej abstrakcii žalovaného v predstave priebehu posudzovaného skutkového deja vo vzťahu k posúdeniu prijatých predmetných zdaniteľných plnení.

18. Na pojednávaní sa žalobkyňa aj žalovaný vyjadrili v zhode s obsahom svojich písomných podaní.

Posúdenie veci správnym súdom

19. Správny súd veci žalobkyne sp. zn. 6Sf/1/2024 a sp. zn. 6Sf/2/2024 spojil na spoločné konanie uznesením zo dňa 31. 07. 2025, keďže spolu skutkovo a právne súvisia a žalobkyňa v nich formulovala totožné žalobné body, ktorými napádala napadnuté rozhodnutia a prvostupňové rozhodnutia, ktorými jej bol vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia máj 2021 a jún 2021. Správny

súd preskúmal zákonnosť správnymi žalobami napadnutých rozhodnutí žalovaného aj prvostupňových rozhodnutí správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby (§ 134 SSP), na pojednávaní dňa 29. 10. 2025 a dospel k záveru, že správne žaloby žalobkyne nie sú dôvodné. Keďže správne žaloby obsahovali totožné žalobné body, odôvodnenie tohto rozsudku sa vzťahuje na obe správne žaloby.

20. Správny súd vo všeobecnosti uvádza, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty môže byť obmedzené v prípadoch, ak 1/ zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak 2/ došlo k daňovému podvodu alebo 3/ k zneužitiu práva. Splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje. V zmysle § 19 ods. 1 a 2, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ako aj čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ, hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane, resp. pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty sú: a) tovar alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa), b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia plnenia), c) zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili svoje zákonné povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Je nepochybné, že neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH je právo daňového subjektu na jej odpočítanie, čo je jedna zo zásad fungovania systému DPH a vyplýva zo smernice Rady 2006/112/ES, ktorá bola transponovaná do nášho vnútroštátneho právneho poriadku. Právo daňového subjektu na odpočet DPH ale nemožno chápať ako absolútne právo bez preukazovania splnenia zákonom stanovených podmienok, ktoré sú jednak hmotnoprávne – stanovené zákonom o DPH, a jednak procesnoprávne – stanovené daňovým poriadkom.

21. V preskúmanom prípade správca dane aj žalovaný založili svoje rozhodnutia o nepriznaní uplatneného odpočtu dane z pridanej hodnoty na závere, že žalobkyňa nepreukázala splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane v zmysle § 49 zákona o DPH z faktúr od dodávateľa Profiklima za dodanie služieb (sprostredkovanie dopravy, spracovanie časti podkladov pre vykonanie ISO noriem a vypracovanie materiálov a podkladov k zavedeniu systému manažérstva PQM) v zdaňovacích obdobiach máj 2021 a jún 2021 s odôvodnením, že žalobkyňa nepreukázala, že služby jej boli dodané zdaniteľnou osobou (platiteľom DPH), t. j. založili nepriznanie odpočtu DPH na prvej hmotnoprávnej podmienke – spochybení postavenia dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Materiálnu existenciu plnenia ani to, že žalobkyňa služby ďalej použila na účely svojich zdaniteľných plnení, správca dane ani žalovaný výslovne nespochybnili.

22. Správny súd uvádza, že sa nemožno stotožniť s námietkou žalobkyne, že jej nie sú známe žiadne dôkazy (absentuje označenie konkrétneho dôkazu), ktoré mal zaistiť správca dane a ktoré by preukazovali, že dodávateľ uvedený na faktúrach jej nedodal fakturované služby. Správca dane najmä v priebehu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2021 vykonal v dostatočnom rozsahu dokazovanie, výsledky ktorého prevzal v zmysle § 19 ods. 7 daňového poriadku aj do daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie jún 2021, nakoľko išlo o skutkové okolnosti týkajúce sa oboch preverovaných zdaňovacích období. Z predložených administratívnych spisov jasne vyplýva, že správca dane v priebehu každej daňovej kontroly dodržal zásadu súčinnosti s kontrolovaným daňovým subjektom (žalobkyňou), oboznámil žalobkyňu so zistenými skutočnosťami a umožnil jej vyjadriť sa k nim a predložiť dôkazy na preukázanie jej tvrdení, pričom na predloženie dôkazov ju aj opakovane vyzval, čo žalobkyňa v konkrétnostiach ani nespochybnila. Na základe pripomienok žalobkyne k protokolom z daňových kontrol správca dane doplnil dokazovanie, pričom s jeho výsledkami oboznámil žalobkyňu prostredníctvom jej splnomocneného zástupcu na ústnom pojednávaní. Jednotlivé vykonané dôkazy a skutočnosti z nich vyplývajúce popísal správca dane podrobne vo svojich rozhodnutiach (str. 4-10, 12-15 prvostupňového rozhodnutia máj; str. 4-10, 12-15 prvostupňového rozhodnutia jún) aj žalovaný ich zhrnul vo svojich rozhodnutiach (str. 4-11 napadnutého rozhodnutia máj; str. 4-12 napadnutého rozhodnutia jún). Keďže žalobkyňa nesmerovala žalobné námietky konkrétne k jednotlivým dôkazom vykonaným správcami dane a skutočnostiam z nich správcami dane vyvođených, nebude správny súd opakovať to, čo v preskúmaných rozhodnutiach uviedli daňové orgány. Žalovaný na stranách 15 a nasl. napadnutých rozhodnutí sa venoval aj vyhodnoteniu jednotlivých dôkazov a z nich zistených

skutočností, ktoré preukazovali, že dodávateľ uvedený na faktúrach (Profiklima) nedodal fakturované služby žalobkyni. Správny súd všetky tieto skutočnosti nebude opakovať, keďže sú obom účastníkom konania známe. Na niektoré však poukáže, keďže žalobkyňa namietala, že správca dane pochybnosti o identite dodávateľa fakturovaných služieb kvalifikovane nepreukázal, s čím sa správny súd nestotožnil.

23. Z vyjadrení svedka I. J. pred správcou dane dňa 27. 01. 2022 vyplynulo, že bol konateľom spoločnosti Profiklima v období od 14. 12. 2020 do 05. 08. 2021 na základe ponuky pána E. F. Nevystavoval, nevyhotovoval a ani nepodpisoval žiadne doklady za spoločnosť Profiklima, nezabezpečoval ani vedenie účtovníctva pre túto spoločnosť, počas trvania jeho funkcie nepoveril ani nespĺnomocnil žiadnu osobu na jeho zastupovanie alebo zastupovanie spoločnosti Profiklima. Nevedel nič o vyhotovení sporných faktúr, o dodaní služieb, ktoré sú na nich uvedené, ani o vykonávaní fakturovaných prác.; nevyhotovil sporné faktúry ani nepodpísal, asi ich vyhotovoval E. F. I. J. nedisponoval účtovníctvom, nakoľko všetky firemné doklady odovzdal G. H. (dve krabice firemných dokumentov; nevedel o aké doklady sa jednalo, neprezeral si ich). Dňa 24. 05. 2022 bolo správcovi dane doručené čestné vyhlásenie od I. J., v ktorom čestne prehlasuje, že po oboznámení sa s predmetom výsluchu zrejme nedostatočne porozumel otázkam a následne nedostatočne popísal obchodnú spoluprácu so žalobkyňou, ako aj fungovanie spoločnosti Profiklima. Správca dane z vypočutia svedka I. J. v rámci kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2021 u iného daňového subjektu zistil: Za I. J. v čase, keď bol bezdomovec, prišiel pán E. F., ktorý ho oslovil, aby ho za peniaze zastupoval na Slovensku. Nevykonával nič pre spoločnosť Profiklima, ani nevedel o tom, že bol konateľom spoločnosti. Nepozná bývalého konateľa spoločnosti K. A. A. K. ani neskoršieho konateľa G. H. I. J. nevedel uviesť, akým spôsobom sa stal konateľom, vedel len, že pán F. mu dal podpísať generálnu plnú moc (nevedel uviesť čoho všetkého sa týkala), bola iba jedna a zobral si ju pán F. Žiadne doklady týkajúce sa spoločnosti Profiklima nemal. Nevedel, aký bol prevažujúci predmet podnikateľskej činnosti spoločnosti Profiklima, kde bolo sídlo spoločnosti, kto viedol účtovníctvo, kto podával daňové priznania a kontrolné výkazy za spoločnosť, kto vystavoval faktúry za spoločnosť Profiklima. Správca dane ďalej dopytom na Okresný súd Banská Bystrica ako registrový súd zistil, že generálne splnomocnenie, ktoré mal pán J. udeliť osobe menom E. F., sa nenachádza v dokumentoch, ktoré sú založené v zbierke listín spoločnosti Profiklima. Z informačného systému finančnej správy správca dane zistil, že spoločnosť Profiklima nemá v ORSR zapísaného žiadneho konateľa; naposledy bola uložená schválená účtovná závierka spoločnosti za rok 2020; spoločnosť Profiklima od roku 2021 nepodáva daňové priznania k dani z príjmov právnickej osoby ani k dani z pridanej hodnoty a nemá žiadnych zamestnancov; spoločnosť Profiklima sa reálne nenachádza na sídle podnikania (Medený Hámor 15, Banská Bystrica) - zistené na základe miestneho zisťovania. Z vyššie uvedených skutočností (aj v spojení s ďalšími skutočnosťami bližšie popísanými v preskúmaných rozhodnutiach) správca dane nadobudol relevantné pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených v preverovaných dodávateľských faktúrach od dodávateľa Profiklima o tom, že fakturované služby dodala spoločnosť Profiklima.

24. Pokiaľ žalobkyňa poukazovala na to, že za spoločnosť Profiklima boli podané daňové priznania a kontrolné výkazy pod menom osoby I. J., tieto skutočnosti s ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti o činnosti spoločnosti Profiklima v čase, keď bol konateľom I. J., nemožno považovať za preukazujúce reálnu ekonomickú činnosť spoločnosti Profiklima v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach (ako správne konštatovali aj daňové orgány). Nie je preto pravdivé tvrdenie žalobkyne, že kontrolné výkazy správca dane pri vyhodnotení dôkazov nebral nijako do úvahy.

25. Podstatnou námietkou žalobkyne bolo, že správca dane a žalovaný nesprávne a v rozpore s rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie vyhodnotili to, či neidentifikovaný, neznámy dodávateľ mal postavenie platiteľa dane a či bola splnená hmotnoprávna podmienka, že žalobkyni fakturované plnenia (keď ich nedodala spoločnosť Profiklima) dodala iná osoba, ktorá mala postavenie zdaniteľnej osoby a platiteľa dane. Súdny dvor EÚ v bode 39 rozsudku vo veci Kemwater Prochemie nepožaduje preukázanie postavenia dodávateľa ako zdaniteľnej osoby subjektom uplatňujúcim si odpočítanie DPH, ak možno zo skutkových okolností, akými sú objem a cena nadobudnutých tovarov alebo služieb, s istotou vyvodit', že ročný obrat dodávateľa prekračuje sumu, do ktorej členský štát v súlade s článkom 287 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty priznal oslobodenie od DPH zdaniteľným osobám. Slovenská republika uvedený článok využila a v § 4 ods. 1 zákona o DPH (v prejednávanej veci v znení účinnom v roku 2021) stanovila, že povinnosť registrovať sa pre DPH má, a teda platcom DPH je (okrem iných) osoba, ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov

obrat 49 790 EUR. Žalobkyňa namietala, že pokiaľ správca dane tvrdil, že neznámy dodávateľ nemal obrat v požadovanej výške, pretože rozčleňoval posudzovanie tohto obratu na obdobie máj 2021 a na obdobie jún 2021 samostatne, že tento postup bol nesprávny, pretože správca dane mal vyhodnotiť obdobie oboch zdaňovacích období (mesiacov) spoločne, kedy v zmysle fakturovaných plnení by obrat neidentifikovaného dodávateľa prekročil limit obratu, pri ktorom je osoba povinne registrovaná pre DPH ako platiteľ. S touto námietkou sa správny súd nestotožnil, nakoľko jednotlivé plnenia, ktoré boli žalobkyni dodané, spočívali v sprostredkovaní dopravy, spracovaní časti podkladov pre vykonanie ISO noriem a vypracovaní materiálov a podkladov k zavedeniu systému manažérstva PQM, teda ide zjavne o rôzne (svojím charakterom nesúvisiace) plnenia a z vykonaného dokazovania nebolo preukázané, že všetky tieto plnenia v oboch preverovaných zdaňovacích obdobiach dodala jedna a tá istá osoba (čo logicky vyplýva aj z toho, že reálny dodávateľ služieb identifikovaný nebol). Preto nemožno ako nezákonný hodnotiť postup správcu dane a žalovaného, ktorí posudzovali obrat neidentifikovaného dodávateľa za každé zdaňovacie obdobie, t. j. za obdobie máj 2021 a za obdobie jún 2021 samostatne a dospeli tak k záveru, že zo zistených skutkových okolností v jednotlivých daňových konaniach nemožno s istotou vyvodiť, že ročný obrat dodávateľa služieb fakturovaných žalobkyni spornými preverovanými faktúrami prekročil sumu 49 790 EUR (nakoľko v zdaňovacom období bola suma fakturovaných služieb 32 490 EUR a v zdaňovacom období bola suma fakturovaných služieb 28 840 EUR). Hoci je potrebné prisvedčiť žalobkyni, že žalovaný v napadnutých rozhodnutiach neargumentoval tým, že s ohľadom na rozmanitosť fakturovaných dodaných služieb mohlo ísť o viacerých dodávateľov, správny súd to nepovažuje za pochybenie, ktoré by malo za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí (a žalobkyňa sama ani nekonkretizovala ujmu na svojich právach v súvislosti s absenciou tejto argumentačnej línie, doplnenej žalovaným vo vyjadrení k žalobe). Podstatné totiž je, že žalovaný v napadnutých rozhodnutiach reagoval na odvoláciu námietku žalobkyne ohľadne posúdenia statusu neidentifikovaného dodávateľa ako zdaniteľnej osoby v zmysle záverov rozsudku SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie, pričom uzavrel (na str. 20 napadnutého rozhodnutia máj a na str. 21 napadnutého rozhodnutia jún), že správca dane nemal k dispozícii hodnoverné a spoľahlivé údaje potrebné jednak na overenie, či osoba E. F. mala postavenie platiteľa dane, ale ani na overenie, či akákoľvek iná neidentifikovaná osoba, ktorá bola skutočným dodávateľom služieb, mala postavenie platiteľa dane, pričom tieto údaje správcovi dane neposkytol ani sám daňový subjekt (žalobkyňa).

26. Správny súd sa stotožnil so záverom správcu dane i žalovaného, vychádzajúcim zo skutočností zistených v priebehu daňových kontrol a vyrubovacích konaní, že žalobkyňa nepreukázala, že jej vznikol nárok na odpočítanie DPH z preverovaných faktúr od dodávateľa Profiklima, keďže nepreukázala, že skutočným dodávateľom bola spoločnosť Profiklima, ani že skutočný dodávateľ fakturovaných služieb mal postavenie platiteľa DPH, t. j. vznik daňových povinností v zmysle § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 2 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

27. Vo vzťahu k namietanej otázke nesprávneho posúdenia rozloženia dôkazného bremena správny súd uvádza, že správca dane je v procese dokazovania splnenia alebo nespĺnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu zaťažený povinnosťou preukázateľne spochybníť vierohodnosť dokladov predložených daňovým subjektom a súčasne povinnosťou tieto skutočnosti uviesť v odôvodnení svojho rozhodnutia. V predmetnej veci žalobkyňa predložila formálne doklady (faktúry a ďalšie doklady uvedené a podrobne opísané v prvostupňových rozhodnutiach), ktorými preukazovala reálne dodanie fakturovaných služieb dodávateľom Profiklima. Vo vyjadrení k protokolom navrhla vykonanie dôkazov na preukázanie svojich tvrdení (popísaných v preskúmaných rozhodnutiach – dopyt na registrový súd, výsluchy svedkov, odtajnenie daňových priznaní na DPH a kontrolných výkazov spoločnosti Profiklima), ktoré však nepreukázali jej tvrdenia, vzhľadom aj na ďalšie zistenia správcu dane. Žiadne ďalšie dôkazy na preukázanie svojich tvrdení o uskutočnení obchodov nenavrhol. V priebehu daňovej kontroly za každé preverované zdaňovacie obdobie správca dane vo vzťahu k žalobkyni formuloval pochybnosti o statuse reálneho dodávateľa služieb fakturovaných spoločnosťou Profiklima, a to pri oboznámení žalobkyne so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly. Keďže žalobkyňa, na ktorú sa prenieslo zo správcu dane dôkazné bremeno v okamihu, kedy správca dane relevantne spochybnil žalobkyňou tvrdené skutočnosti, nenavrhol na preukázanie svojich tvrdení dôkazy, správca dane vyhotovil protokol, v ktorom podrobne zhrnul zistené skutočnosti a z nich vyplývajúce závery. Žalobkyňa sa k protokolu vyjadrila a po doplnení dokazovania na základe jej návrhov správca dane vydal prvostupňové rozhodnutia. Ak na strane žalobkyne došlo k vyčerpaniu dôkazných prostriedkov, ešte to neznamená, že uniesla dôkazné bremeno, keď správca dane dostatočne spochybnil skutočnosť, že fakturované služby boli dodané zdaniteľnou osobou. Zo skutočností podrobne uvedených

v prvostupňových rozhodnutiach, ktoré vyplývajú zo správcom dane zisteného skutkového stavu, je zrejmé, že žalobkyňa nedokázala uviesť dostatočne konkrétne okolnosti realizácie obchodných transakcií, ani identifikovať osobu, ktorá jej fakturované služby reálne dodala. Dôkazná situácia nenasvedčuje splneniu hmotnoprávných podmienok uplatnenia odpočtu dane tak, ako tvrdila žalobkyňa.

28. Pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte. V uvedenom prípade bol žalobkyni odopretý odpočet dane práve z dôvodu, že nebola preukázaná jedna z hmotnoprávných podmienok – dodanie služieb žalobkyni zdaniteľnou osobou (platiteľom dane). Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti záver žalovaného i správcu dane, že žalobkyňa neunesla dôkazné bremeno pri preukazovaní splnenia hmotnoprávných podmienok, je správny a pochybnosti vyjadrené správcom dane sú dostatočnej intenzity na to, aby dôvodne spochybnili vierohodnosť dokladov predložených žalobkyňou pri uplatnení odpočtu DPH. Správca dane teda v preskúvanom prípade splnil svoju povinnosť relevantne spochybníť žalobkyňou deklarované skutočnosti a v takomto prípade došlo k opätovnému prechodu dôkazného bremena na žalobkyňu. Námietka žalobkyne, že správca dane nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena a že ho neunesol, je preto nedôvodná.

29. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Pri správe daní platí prejednávacia zásada, preto správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech platiteľa. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť určitej daňovej transakcie správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Správca dane nepreberá na seba dôkazné bremeno daňového subjektu, ale preveruje skutočnosti deklarované daňovým subjektom. Žalobkyňa nemôže očakávať, že správca dane bude vyhľadávať dôkazy, ktoré by prípadne mohli nasvedčovať v jej prospech, resp. že bude a musí čakať, kým si žalobkyňa také dôkazy zabezpečí. Správca dane nie je povinný vykonávať dokazovanie dovtedy, kým sa preukážu tvrdenia žalobkyne. Ním vykonávané dokazovanie slúži len na verifikáciu žalobkyňou tvrdených skutočností. Žalobkyňa je tým subjektom, ktorý musí preukázať, že dodávateľ fakturovaných služieb mal postavenie platiteľa dane v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia, z ktorého si uplatňuje právo na odpočet DPH.

30. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že správca dane vo vzťahu k ňou navrhovaným dôkazom, teda výsluchu svedkov G. H. a I. J. nevyužil inštitút predvedenia týchto svedkov pred správcu dane a len ich predvolal, správny súd v takomto postupe správcu dane nevzhladol nezákonnosť. Obaja svedkovia boli predvolaní z adries, ktoré majú evidované ako adresy pobytu, pričom správca dane aj zisťoval, či sa tieto osoby na evidovaných adresách trvalého pobytu zdržiavajú, prípadne či majú evidované iné adresy pobytu, avšak iné adresy pobytu neboli zistené. Nebolo by teda účelné predvádzať uvedené osoby z adresy, na ktorej sa nezdržiavajú. Predvedenie je inštitútom, ktorý správca dane využiť nemusí, ak má za to, že z ostatných skutočností zistených z iných vykonaných dôkazov môže dospieť udržateľne k záveru, ktorý prijal. Navyše, žalobkyňa neuviedla, prečo podľa jej názoru bolo nevyhnutné svedkov vyslúchnuť. Vo vzťahu k svedkovi G. H. len skoštatovala, že má vo svojej dispozícii účtovné doklady spoločnosti Profiklima, avšak z pôvodného vyjadrenia svedka I. J. vyplynulo, že žiadne doklady tejto spoločnosti nemal k dispozícii ani teda neodovzdal G. H. a účtovné doklady samé osebe nie sú spôsobilé preukázať, že plnenie dodala spoločnosť Profiklima. Vo vzťahu k svedkovi I. J. uviedla, že má ísť o odstránenie rozporov, ktoré vyplynuli z jeho svedeckej výpovede a neskoršieho čestného vyhlásenia, pričom správca dane sa preskúmateľne a logicky vysporiadal s týmito rozpormi vo svojich rozhodnutiach, preto vykonanie opakovaného výsluchu menovaného nepovažoval za potrebné.

31. K námietke žalobkyne, týkajúcej sa nepredvolania ako svedka osoby E. F., správny súd uvádza, že správca dane počas daňovej kontroly aj v priebehu vyrubovacieho konania žalobkyňu ako kontrolovaný daňový subjekt opakovane žiadal, aby oznámila identifikačné údaje tejto osoby, aby bolo možné túto osobu kontaktovať a preveriť, či táto osoba mohla byť dodávateľom služieb a či mala postavenie zdaniteľnej osoby (platiteľa DPH). Žalobkyňa žiadne údaje o uvedenej osobe neposkytla

a identifikačné údaje E. F. sa nepodarilo správcovi dane zistiť ani z iných vykonaných dôkazov, a to ani z dôkazov navrhnutých žalobkyňou. Išlo o dopyt na Okresný súd Banská Bystrica ako registrový súd, od ktorého správca dane vyžiadal listiny evidované v registrovom spise spoločnosti Profiklima za účelom zistenia, či sa tam nachádza splnomocnenie pre E. F. alebo iné listiny, z ktorých by ho bolo možné identifikovať, avšak existencia takýchto listín sa nepreukázala. Nie je preto dôvodná žalobná argumentácia, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav v dôsledku toho, že na návrh žalobkyne nevykonal výsluch svedkov, čím žalobkyňa znemožnil uniesť dôkazné bremeno. Správca dane vykonal dokazovanie v dostatočnom rozsahu na prijatie záverov uvedených v prvostupňových rozhodnutiach, aj v napadnutých rozhodnutiach žalovaného.

32. Žalobkyňa v správnej žalobe a v replike všeobecne odkazovala na závery viacerých rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, Najvyššieho správneho súdu SR, Ústavného súdu SR, SD EÚ bez toho, aby v konkrétnostiach rozviedla súvislosti s prejednávanou vecou. Žalobkyňa uviedla časť argumentácie z týchto rozhodnutí, avšak bez toho, aby konkretizovala, ako bola v prejednáwanej veci ukrátená na svojich právach v súvislosti s uvedenými závermi vyplývajúcimi z iných súdnych rozhodnutí. Takáto žalobná argumentácia je všeobecná a nie je spôsobilá preukázať nezákonnosť napadnutých rozhodnutí.

33. Súdny prieskum zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy je ovládaný dispozičnou zásadou a jeho rozsah je zásadne daný žalobnými dôvodmi nezákonnosti (s výnimkou prípadov uvedených v § 134 ods. 2 SSP). Správny súd nie je oprávnený za žalobcu všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia konkretizovať podľa zistení z obsahu administratívneho spisu a napadnutých rozhodnutí, ani žalobné dôvody nezákonnosti podľa týchto zistení dopĺňať. Z toho plynie, že všeobecne uplatnené námietky nezákonnosti v rámci žalobných bodov neumožňujú správne súdu uskutočniť prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia, pretože práve rozsahom a dôvodmi žaloby je súd pri prieskume limitovaný a súčasne aj vedený (§ 134 ods. 1 SSP). V správnych žalobách žalobkyňa opakovane namietala, že žalovaný sa vôbec, resp. nedostatočne vysporiadal s jej odvolacími námietkami bez toho, aby ozrejnila, v čom vo vyhodnotení konkrétnej odvolacej námietky žalovaným spočíva nesprávnosť a aký vplyv to malo na zákonnosť napadnutých rozhodnutí a práva žalobkyne. Žalobkyňa v žalobe uplatnila aj viacero ďalších všeobecne formulovaných námietok nezákonnosti, keď namietala, že správca dane neoveril dostatočne a úplne, resp. objektívne všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných obchodných transakcií; nehodnotil dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, a tak neprihliadol v konaní na všetko, čo vyšlo najavo; hodnotil dôkazy v neprospech žalobkyne; zistenie správcu dane nemôže byť samo o sebe postačujúce na prijatie formálneho finálneho záveru, že ak nedošlo k dodaniu tovaru medzi dodávateľom daňového subjektu a jeho subdodávateľom, nemohlo dôjsť ani k dodaniu toho istého tovaru od dodávateľa daňovému subjektu, ale je potrebné vyhodnotiť dôkazne ich obchodný vzťah samostatne; správca dane nesmie pred daňovým subjektom tajiť zdroje svojich pochybností; správca dane pred žalobcom zamlčal aj svoje úvahy o údajnej účasti žalobcu na daňovom podvode. Takto formulované žalobné námietky sú nekonkrétne, keďže žalobkyňa netvrdí, aké skutočnosti správca dane neoveril, v čom je vo vykonaní a vyhodnotení a ktorých konkrétnych dôkazov chyba, ani ktoré skutkové zistenia sú nesprávne. Nekonkretizuje svoje tvrdenie o pochybnom závere správcu dane o nedodaní tovaru a o daňovom podvode (čo ani nebolo predmetom zistení a záverov správcu dane). Neuvádza, čo mal pred ňou správca dane tajiť ako zdroj svojich pochybností. Žalobkyňa namietala aj nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť preskúmaných rozhodnutí, ale bez bližšieho ozrejmeneia tohto tvrdenia. Žalobkyňa v uvedených žalobných bodoch predložila všeobecné konštatovania a vlastné názory týkajúce sa niektorých záverov žalovaného v odôvodnení napadnutých rozhodnutí. Samotný fakt, že tieto závery nie sú v súlade s jej názormi, však nepreukazuje ich nezákonnosť. Uvedené konštatovania a názory žalobkyne na nastolené otázky sú len vyjadrením všeobecného nesúhlasu s posúdením, aké žalovaný vykonal v napadnutom rozhodnutí, resp. nepodloženými tvrdeniami. Námietky žalobkyne neboli nijako bližšie ozrejmené. Nemôže obstať ani odkaz žalobkyne na obsah jej vyjadrení počas administratívnych konaní, nakoľko úlohou správneho súdu nie je vyhľadávať žalobné body za žalobkyňu, ale preskúmanie konkrétnych a podstatných žalobných námietok formulovaných v správnej žalobe, resp. ďalších podaniach žalobkyne podaných v lehote na doplnenie alebo rozšírenie správnej žaloby (§ 183 SSP). Žalobkyňa v značnej časti správnych žalôb uviedla závery svojho vlastného hodnotenia niektorých záverov žalovaného, čo bez vyjadrenia jasného súvisu týchto námietok so zákonnosťou napadnutého rozhodnutia (teda k otázke v čom sa žalovaný mylil a z akých dôvodov, pokiaľ rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutom rozhodnutí), vo svojej podstate taktiež nie je ničím iným len vyjadrením nesúhlasu s hodnotením žalovaného. Vyjadrenie nesúhlasu, resp. tvrdenia bez právneho významu vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu, resp. bez navrhnutia dôkazu, ktorý by ho preukázal,

v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy nemôže zakladať nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Takto uplatnené žalobné dôvody neumožňovali súdny prieskum zákonnosti, pretože žalobné námietky sú nekonkrétne a všeobecné.

34. Vo vzťahu k námietkam vzneseným v replikách žalobkyne (zhrnutým v odseku 17. tohto rozsudku) správny súd konštatuje, že takáto argumentácia nebola súčasťou správnych žalôb a bola žalobkyňou prezentovaná až po uplynutí lehoty na doplnenie a rozšírenie žalobných bodov (§ 183 SSP v spojení s § 181 ods. 1 SSP), ktorá v oboch spojených veciach uplynula dňa 08. 01. 2024, nakoľko napadnuté rozhodnutia boli žalobkyni doručené dňa 08. 11. 2023 a žalobkyňa podala obidve repliky až dňa 22. 03. 2024. Preto sa neskoro uplatnenými námietkami žalobkyne správny súd nezaoberal.

35. Správny súd sa nestotožnil s námietkou žalobkyne o nedostatočne zistenom skutkovom stave veci správcom dane, nakoľko správca dane vykonal dostatočne rozsiahle dokazovanie, podrobne popísané v prvostupňových rozhodnutiach, za účelom preverenia, či reálne došlo k dodaniu služieb žalobkyni platiteľom dane v zmysle dokladov predložených žalobkyňou. Z administratívneho spisu nevyplývalo, že by správca dane nezohľadňoval dôkazy, ktoré by svedčili v prospech žalobkyňou tvrdených skutočností. Dokazovanie bolo vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záveru vysloveného v preskúmaných rozhodnutiach. Z obsahu administratívneho spisu nemožno vyvodiť, že by správca dane zaťažil žalobkyňu znášaním dôkazného bremena vo väčšom rozsahu, než vyplýva z § 24 ods. 1 daňového poriadku. Správca dane aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach identifikovali také konkrétne zistenia vyplývajúce z vykonaných dôkazov, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že žalobkyňou deklarované obchody sa reálne neuskutočnili, tak ako to žalobkyňa tvrdila. Správca dane aj žalovaný v danom prípade vychádzali zo zisteného skutkového stavu vyplývajúceho z administratívneho spisu a vec správne právne posúdili. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami z dôvodov uplatnených v správnych žalobách dospel k záveru, že správne žaloby nie sú dôvodné a preto ich zamietol podľa § 190 SSP.

36. Správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že žalobkyni, ktorá v konaní nebola úspešná, nepriznal právo na náhradu trov konania. Zároveň správny súd nezistil, že by boli splnené podmienky pre priznanie práva na náhradu trov konania žalovanému podľa § 168 SSP, preto mu nepriznal právo na náhradu trov konania.

37. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.
Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je potrebné podať na Správny súd v Banskej Bystrici v lehote jedného mesiaca od doručenia rozsudku. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania (ktorému správneho súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka - spisová značka, čo sa ním sleduje a podpis) 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 SSP sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

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

Sťažovateľ 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. To 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 v sociálnych veciach alebo vo veciach azylu, zaistenia a administratívneho vyhostenia podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP,
c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.