

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 1Sf/5/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200143
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Marián Štulajter
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:3022200143.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Mariána Štulajtera (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Dariny Štoffovej a JUDr. Ing. Matúša Škarbalu v právnej veci žalobcu: Ing. Peter Čelko JESEL, so sídlom Považské Podhradie 146, 017 04 Považská Bystrica, IČO: 34 747 443, zast.: JUDr. Bohumil Novák ml., advokát, so sídlom Horná 27, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 54 216 125, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti Rozhodnutia žalovaného č. 100403808/2022 zo dňa 2. marca 2022, takto

rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania, vrátane trov kasačného konania, **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej ako „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2017 až december 2017, ktorá bola začatá dňa 5. decembra 2018 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 102112373/2018 zo dňa 24. októbra 2018. O zisteniach v daňovej kontrole správca dane oboznámil žalobcu zaslaním Oznámenia č. 101305500/2020 zo dňa 12. augusta 2020 (ďalej ako „Oznámenie“). Následne správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 101463950/2020 zo dňa 21. septembra 2020 (ďalej ako „Protokol“) týkajúci sa kontrolovaných zdaňovacích období apríl 2017 až jún 2017, vrátane výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Daňová kontrola bola ukončená doručením Protokolu. K zisteniam v Protokole sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 21. septembra 2020. Správca dane na základe vyjadrenia žalobcu vykonal vo vyrubovacom konaní výsluchy svedkov, pričom pripomienky žalobcu správca dane prerokoval na ústnom pojednávaní dňa 24. júna 2021.

2. Správca dane následne vydal Rozhodnutie č. 101394414/2021 zo dňa 4. augusta 2021, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel DPH v sume 1 765,08 eur za zdaňovacie obdobie máj 2017 (ďalej ako „rozhodnutie správca dane“). Správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2017 uplatnil okrem iného aj nárok na odpočítanie DPH spolu v sume 1 765,08 eur z faktúry č. 0112052017 zo dňa 12.05.2017 za dodanie materiálu na zvrávanie v zmysle objednávky č. OB20170502 zo dňa 2. mája 2017 v celkovej hodnote 5 638,68 eur a z faktúry č. 0125052017 zo dňa 25. mája 2017 za dodanie materiálu na zvrávanie v zmysle objednávky č. OB20170511 zo dňa 11. mája 2017 v celkovej hodnote 4 951,80 eur (faktúry č. 0112052017 a č.

0125052017 spolu ako „Faktúry“) od dodávateľa LPH Slovakia, s.r.o., Galvaniho 2/A, 821 04 Bratislava, IČO: 35905590, DIČ: XXXXXXXXXX, IČ DPH: A. (ďalej ako „LPH Slovakia, s.r.o.“). Za účelom preverenia Faktúrami deklarovaného zdaniteľného plnenia správca dane dňa 20. marca 2019 vypočul svedka B. C., ktorý bol konateľom spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. od 15. mája 2017 do 25. júla 2019, ktorý mimo iného uviedol, že spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. nespoupracovala so žalobcom, žalobcu nepozná, Faktúry nevystavil a ani podpis na nich nie je jeho, spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. nemá Faktúry zaevidované v účtovníctve, daň z Faktúr v príslušnom zdaňovacom období nebola priznaná ani odvedená, daňové priznanie DPH a kontrolný výkaz DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2017 boli odovzdané. Svedok nikoho nespomocnil na zastupovanie spoločnosti pri uzatváraní dodávateľsko-odberateľských vzťahov. Faktúry za spoločnosť vystavovala D. D. a on ich podpisoval, pričom bankové prevody uskutočňoval osobne. Žalobca sám do zápisnice z výsluchu svedka uviedol, že si je vedomý, že so svedkom nikdy nejednal. Dňa 23. mája 2019 správca dane za prítomnosti žalobcu vypočul E. F. G., H. ako svedka, ktorý bol konateľom spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. od 29. októbra 2004 do 15. mája 2017, pričom mimo iného uviedol, že spoločnosť nespomocnila žiadnu osobu na jej zastupovanie, faktúry podpisoval osobne a vystavovala ich B. I., v roku 2017 už spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť. Svedok uviedol, že žalobcu nepozná, nikdy sa s ním nestrelol a spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. počas jeho konateľstva s ním neobchodovala. Faktúry nevystavil a podpis na nich nie je jeho. Faktúry nemala spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. zaevidované v účtovníctve, bankový účet uvedený na Faktúrach spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. nikdy nepatril. Správca dane ďalej získal informácie aj z analytického systému kontrolných výkazov DPH, na základe ktorých bolo zistené, že žalobca si uplatňoval odpočítanie DPH od dodávateľa LPH Slovakia, s.r.o. v zdaňovacom období máj 2017 v celkovej hodnote 1 765,08 eur z 2 faktúr, pričom z kontrolného výkazu spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. bolo zistené, že uvedená spoločnosť v zdaňovacom období 2. štvrťrok 2017 nedeclarovala v kontrolnom výkaze DPH uskutočnenie zdaniteľných obchodov pre žalobcu v zmysle Faktúr. Dňa 10. augusta 2020 bolo správcovi dane doručené podanie žalobcu, v ktorom uviedol, že konateľov spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. B. C. a E. F. G., H. nepozná, pričom za túto spoločnosť vystupoval pán D., s ktorým sa nakontaktoval na výstavisku v Nitre, a ktorý podľa jeho vyjadrenia zastupoval viacero spoločností predávajúcich materiál na zváranie. Najskôr mu pán D. dodával tovar od spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o., neskôr mu ten istý tovar dodával od spoločnosti DES TECHNOLOGY s.r.o.

3. Správca dane vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti spochybnil, že tovar deklarovaný Faktúrami bol žalobcovi dodaný spoločnosťou LPH Slovakia, s.r.o., keďže jej konatelia obchodovanie so žalobcom popreli. Sám žalobca sa vyjadril, že konateľov spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. nepozná, nakoľko za túto spoločnosť obchodoval s pánom D.. Pán D. nebol štatutárnym zástupcom tejto spoločnosti, ani jej zamestnancom alebo splnomocneným zástupcom, a preto nemal oprávnenie vystupovať za túto spoločnosť. Spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. ani v kontrolnom výkaze za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2017 nedeclarovala uskutočnenie zdaniteľných obchodov pre žalobcu v zmysle Faktúr, a preto správca dane dospel k záveru, že nebolo hodnoverne preukázané reálne dodanie deklarovaného tovaru žalobcovi spoločnosťou LPH Slovakia, s.r.o. Nakoľko k dodaniu tovaru nedošlo tak, ako je deklarované na Faktúrach, nedošlo k naplneniu práva žalobcu odpočítať daň v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o DPH“), preto z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH správca dane žalobcovi neuznal odpočítanie DPH z Faktúr.

4. Z dôvodu, že žalobca vo vyjadrení k Protokolu navrhol vypočítať ako svedkov pani D. a pani I., správca dane v rámci vyrubovacieho konania uskutočnil vypočítanie týchto svedkýň, pričom zároveň vypočul ako svedka aj J. K. (konateľka účtovnej spoločnosti AYRES s.r.o., ktorú pani D. D. uviedla ako osobu, ktorá v období od 15. mája 2017 do 25. júla 2019 spracovávala účtovníctvo tejto spoločnosti. D. D. uviedla, že pre spoločnosť LPH Slovakia s.r.o. nepracovala, pomáhala len s administratívnymi prácami, pričom dostala podklady a pokyn k vystaveniu faktúr, ktoré vystavila a e-mailom zaslala účtovníčke E. J. K.. Nepamätala si, či vystavila faktúru č. 0125052017 zo dňa 25. mája 2017 pre žalobcu a nevedela, kto ju vystavil, podpis nepoznala. Faktúry, ktoré vystavovala ona, na základe splnomocnenia aj podpisovala. Správca dane vyhodnotil výpoveď pani D. tak, že nepotvrdila vystavenie preverovanej odberateľskej faktúry č. 0125052017 zo dňa 25. mája 2017, čiže nebolo potvrdené reálne dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom LPH Slovakia, s.r.o. Pani B. I. uviedla, že spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. sa zaoberala odpadovým hospodárstvom a predmet Faktúr nezodpovedá predmetu činnosti, ktorú vykonávala spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. Zároveň uviedla, že podpis na predmetných faktúrach nie je ani jej a ani konateľa Žunku. Pre spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. v čase, keď bol konateľom pán G.,

pracovala ako externá ekonómka a účtovníčka. Faktúry nevystavila, pričom vysoké sumy a predmet činnosti na nich nesúhlasí s predmetom činnosti spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. E. J. K. uviedla, že prebrala účtovníctvo od júla 2017, ktoré bolo dobre spracované a pokračovala na základe poskytnutých dokladov od p. B. C. a D. D. a spracovávala ho do konca roka 2019. Nikdy nevystavovala faktúry a vždy ich obdržala už vystavené v čase, keď bolo potrebné spracovať DPH. Vystavené faktúry prichádzali z jedného e-mailu od D. D. alebo od B. C.. Uviedla, že si nespomína na predloženú faktúru č. 0125052017 zo dňa 25. mája 2017. Správca dane vyhodnotil, že z výpovede E. J. K. vyplýva, že ani ona nevystavila preverovanú odberateľskú faktúru č. 0125052017 zo dňa 25. mája 2017 a nebolo potvrdené reálne dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom LPH Slovakia, s.r.o. Správca dane preto zotrval na závere, že žalobcovi nepriznáva odpočítanie DPH v sume 1 765,08 eur z Faktúr z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 Zákona o DPH.

5. O odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný Rozhodnutím č. 100403808/2022 zo dňa 2. marca 2022 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia popísal obsah odvolania žalobcu, priebeh administratívneho konania, zistenia a závery správcu dane. Podotkol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy, pričom nárok na odpočet DPH sa na ne bezpodmienečne viaže a ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Splnenie formálnej stránky (existencia faktúry) je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe formálnych dokladov uznané odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré preukazuje daňový subjekt. Podľa žalovaného nebolo na žalobcu neprimeraným spôsobom prenášané dôkazné bremeno, keďže správca dane vychádzal nielen z dokladov predložených žalobcom, ale aj z dôkazov, ktoré si sám zaobstaral. Svedecké výpovede konateľov spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. podľa žalovaného potvrdili pochybnosti správcu dane o tom, že Faktúrami deklarované zdaniteľné planenia boli platiteľovi dodané práve spoločnosťou LPH Slovakia, s.r.o. Rovnako popreli, že by bankový účet č. A. uvedený na Faktúrach patril spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. Žalovaný preveril v informačnom systéme Finančnej správy bankové účty spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. a zistil, že účet A. nemala spoločnosť evidovaný. Deklarovaný dodávateľ LPH Slovakia, s.r.o. v kontrolnom výkaze v zdaňovacom období 2. štvrtrok 2017 nedeclaroval uskutočnenie zdaniteľných obchodov pre žalobcu, a teda daň, ktorú si žalobca v zdaňovacom období máj 2017 odpočítal z Faktúr, nebola do štátneho odpočtu odvodená. Ani zo žiadnej výpovede účtovníčok spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. nevyplývala skutočnosť, že by vystavili Faktúry a že by spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. mala akýkoľvek obchodný vzťah so žalobcom. Správca dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vykonaným dokazovaním spochybnil vierohodnosť a pravdivosť Faktúr, čím došlo opätovne k presunu dôkazného bremena týkajúceho sa nároku na odpočítanie DPH na žalobcu, pričom žalobca podľa žalovaného na tieto pochybnosti nepredložil správcovi dane také dôkazy, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil. Žalobca ako dôkazy na Výzvu na predloženie dôkazov č. 100995482/2020, v ktorej ho správca dane žiadal preukázať skutočnosti deklarované Faktúrami, predložil objednávky, ktorých čísla sú uvedené aj na Faktúrach, súhrnne odpovedal na 26 otázok správcu dane ohľadne priebehu obchodov so spoločnosťou LPH Slovakia, s.r.o. (kde uviedol, že za dodávateľskú spoločnosť jednal s pánom Barčákom) a ako príklad pohybu nákupu tovaru od deklarovaných dodávateľov LPH Slovakia, s.r.o., DES TECHNOLOGY s.r.o. a LK INVESTMENTS s.r.o. uviedol niekoľko položiek, ktoré boli na výstupe predané v priebehu roka 2017 a nasledujúcich rokov jeho zákazníkom. Správca dane nespochybnil existenciu predmetného tovaru a jeho predaj platiteľovým odberateľom, ale na základe získaných dôkazov spochybnil, že žalobcovi Faktúrami deklarovaný tovar dodal dodávateľ LPH Slovakia, s.r.o., pričom žalobca nepreukázal, že pán D., s ktorým podľa jeho vyjadrenia za dodávateľa jednal, bol osobou oprávnenou konať za spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. Z vyššie uvedeného podľa žalovaného vyplýva, že námietky žalobcu v bodoch B) a C) odvolania neboli dôvodné.

6. Žalovaný nepovažoval za dôvodné ani námietky žalobcu v bode A) odvolania, pričom uviedol, že správca dane postupoval v zmysle zákona, dostatočne zistil skutkový stav, zaoberal sa každým návrhom, námietkou a pripomienkou žalobcu a zákonným spôsobom zabezpečil všetky dostupné dôkazy, ktoré posúdil jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach a na základe ktorých vyvodil právny záver. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane je zrejmé, ktoré skutočnosti boli jeho podkladom, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo. Žalobca v priebehu daňovej kontroly podľa žalovaného nebol ničím a nijako obmedzený vo svojich procesných právach. Správca dane už v rámci daňovej kontroly informoval žalobcu o všetkých zistených skutočnostiach Oznámením, pričom žalobca mal právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k

zisteným skutočnosťami, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v Protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, čo aj žalobca využil. Žalovaný popísal procesné úkony žalobcu počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní a skonštatoval, že správca dane v rámci vyrubovacieho konania viedol ďalšie dokazovanie, ktoré vyplynulo nielen z návrhov žalobcu, ako aj z vlastnej iniciatívy správcu dane, pričom žalobca bol so všetkými ďalšími zisteniami postupne oboznámený v rámci vyrubovacieho konania na ústnom pojednávaní dňa 24. júna 2021. Správca dane nevykonával vyhľadávaciu činnosť, ale viedol dokazovanie v zmysle § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“).

7. K námietke žalobcu v bode D) odvolania žalovaný uviedol, že z dôvodu potreby získania informácie spôsobom podľa Nariadenia rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „Nariadenie o MVI“) správca dane zaslal dňa 10. júna 2019 Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej ako „MVI“) č. 130000023111/2019 (ev. č. 101296728/2019) chorvátskej daňovej správe, ktorou žiadal o vypočutie svedka K. K. - konateľa spoločnosti DES TECHNOLOGY s.r.o., čo sa týkalo zdaňovacieho obdobia jún 2017. Správca dane preto Rozhodnutím č. 101442135/2019 zo dňa 12. júna 2019 v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu od 14. júna 2019 do získania potrebných informácií, resp. podkladov pre správne určenie dane. Žalovaný následne v rozhodnutí popísal priebeh vybavovania žiadosti správcu dane o MVI a uviedol, že po prijatí odpovede správcu dane zaslal žalobcovi dňa 22. mája 2020 Oznámenie č. 100931997/2020 v zmysle § 61 ods. 4 Daňového poriadku, že dňa 13. mája 2020 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia január 2017 až december 2017 prerušila, a správca dane pokračuje v daňovej kontrole. Keďže podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku lehoty podľa tohto zákona neplynú, ak je daňové konanie prerušené, žalovaný dospel k záveru, že daňová kontrola trvala 324 dní, čiže bola dodržaná ročná lehota v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Zo strany správcu dane tak nedošlo k prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na výkon daňovej kontroly. Obdobne Kancelária riaditeľa Daňového úradu Trenčín vyhodnotila sťažnosť žalobcu na prietahy v konaní podanú dňa 7. júla 2020 ako neopodstatnenú z dôvodu, že v rozsahu namietaných skutočností nebolo zistené porušenie všeobecne záväzných právnych predpisov, ani porušenie interných riadiacich aktov. S uvedeným záverom sa žalovaný stotožnil. V súvislosti s námietkou žalobcu o prekročení maximálnej povolenej lehoty na výkon daňovej kontroly žalovaný poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/46/2015, sp. zn. 6Sžfk/16/2019 a sp. zn. 2Sžf/18/2014. Doplnil, že nakoľko chorvátska daňová správa napriek urgenciám a žiadostiam správcu dane konečnú odpoveď na MVI prostredníctvom SCAC formulára nezaslala, nemôže sa v spise nachádzať „kompletne a riadne vyplnený formulár tejto žiadosti“ v takom stave, v akom sa tam nachádzajú konečné odpovede na žiadosti o MVI, na ktoré žalobca poukázal.

Správna žaloba

8. Žalobca sa správnu žalobou podanou v zákonom stanovenej lehote domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane. Namietal, že Protokol a všetky úkony správcu dane počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní sú nulité, pretože „boli vydané niekým neexistujúcim.“ Žalobca citoval ustanovenia § 2 ods. 1 a 2, § 5 ods. 1 a 6 zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o finančnej správe“) a tvrdil, že pobočka daňového úradu nie je orgánom finančnej správy a zákon jej nedovoľuje konať ako samostatný „verejný orgán“. Nemôže preto ani „vydávať protokoly z daňovej kontroly, ani žiadne rozhodnutia, a to ani rozhodnutia procesného charakteru“. Pobočka daňového úradu je podľa žalobcu zriadená len na zabezpečenie a nie vykonávanie kompetencií daňového úradu. Zákon neumožňuje žiadnej pobočke alebo kontaktnému miestu navonok vystupovať ako „verejný orgán“. Pobočky a kontaktné miesta majú podľa žalobcu slúžiť len na materiálno-technické a personálne zabezpečenie činnosti daňových úradov. Žalobca tvrdil, že „Pri každom úkone správcu dane musí byť uvedené, ktorý orgán tento úkon robí, a to uvedením názvu a jeho sídla. V každom úkone v daňovej kontrole a v protokole z daňovej kontroly je týmto orgánom pobočka daňového úradu. Potvrdením toho, že pobočka daňového úradu vystupuje ako verejný orgán, je okrem uvedenia jej sídla v záhlaví oznámenia aj pripojenie pečiatky tohto orgánu v protokole z daňovej kontroly aj v procesných rozhodnutiach a úkonoch“. Správca dane podľa žalobcu nemôže odkazovať ani na interné dokumenty finančnej správy, napr. Organizačný poriadok daňových úradov, nakoľko nie sú všeobecne záväzné, a teda daňový subjekt nie je povinný ich poznať a nie je nimi viazaný. Žalobca namietal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuviedol žiadny právny predpis, na základe ktorého by pobočka daňového

úradu mala kompetenciu vystupovať ako „verejný orgán“ a vydávať rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu sú podľa žalobcu všetky úkony správcu dane v daňovej kontrole, vo vyrubovacom konaní, ako aj Protokol nultné podľa § 64 ods. 2 písm. a) Daňového poriadku.

9. Žalobca v správnej žalobe namietal, že „napadnuté rozhodnutie“ je nepreskúmateľné pre rozpor s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, pretože podľa jeho názoru sa v „tomto rozhodnutí“ nikde neuvádza, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, ani vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu, pričom v ňom vôbec nemožno nájsť úvahy správcu dane, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov. Z rozhodnutia správcu dane nie je možné zistiť, čo správca dane považuje za dôkazy a čo za informácie, pretože uvádza len to, čo všetko svojím postupom „údajne“ obstaral s takmer doslovným opisom obsahu spisu, čo žalobca považoval za v rozpore s § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Dôkazmi môžu byť podľa žalobcu iba tie zistenia, ktoré boli získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, teda vykonané v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. Zistenia správcu dane nemožno považovať za dôkazy, a to najmä preto, že buď neboli vykonané pred žalobcom vôbec alebo boli vykonané až po ich vyhodnotení správcom dane. Z dôvodu, že „takéto zistenia“ neboli získané v úzkej súčinnosti so žalobcom, nemôžu byť dôkazmi v daňovom konaní pre rozpor s § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Žalobca ďalej tvrdil, že v rozhodnutí správcu dane nie je označený ani jeden dôkaz a už vôbec sa tam nenachádza žiadne jeho hodnotenie. Ak totiž správca dane neuviedol, ktoré skutočnosti považuje za dôkazy, nemôže ich potom hodnotiť jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach pri dodržaní práv daňového subjektu, čo žalobca považoval za porušenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Napadnuté rozhodnutie je podľa žalobcu len „súpisom správcom dane vybratých ustanovení daňového poriadku bez akejkoľvek súvislosti“ a je doslovným opisom obsahu spisu. Žalobca tvrdil, že v rozhodnutí nie je uvedené, ktoré dôkazy svedčia v prospech a ktoré v neprospech žalobcu.

10. Žalobca vo vzťahu k zisteniu skutkového stavu orgánmi správy daní namietal, že správca dane vo svojom rozhodnutí spochybnil skutočnosti uvedené žalobcom, že pri objednávke tovaru komunikoval s p. D.. Pán D. podľa žalobcu tvrdil, že dodávateľské spoločnosti zastupuje a všetok objednaný tovar žalobcovi v mene týchto spoločností reálne dodal, pričom žalobca zaň riadne zaplatil, a to vrátane DPH. Žalobca nemal dôvod pochybovať o oprávnení p. D., a to s poukazom na § 15 Obchodného zákonníka. Ak p. D. prekročil svoje „oprávnenia“, má podľa žalobcu za to niesť zodpovednosť podľa § 33 a nasl. Občianskeho zákonníka. Tvrdenia správcu dane, že žalobca neprijal „všetky opatrenia“, neboli „v tomto konaní“ preukázané. Žalobca tvrdil, že tovar mu bol reálne dodaný, zaplatil cenu aj s DPH a aj ho následne využil pre svoje vlastné zdaniteľné plnenie, čím splnil všetky podmienky pre odpočítanie DPH podľa Zákona o DPH. Žalobca považoval záver správcu dane, ktorý si osvojil aj žalovaný, že nebolo preukázané dodanie tovaru od deklarovaných dodávateľov, za nesprávny, pretože správca dane počas daňovej kontroly nezistil ani základný skutkový stav. Úkony, ktoré správca dane vykonal, neboli podľa žalobcu v danej veci vôbec potrebné a nemajú na vec žiadny vplyv. Žaloba poukázal na Rozsudok veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/1/2020, ktorého závery považoval za plne aplikovateľné v predmetnej veci a tvrdil, že správca dane nevykonal rozhodujúce dôkazy navrhované žalobcom, v dôsledku čoho nebol riadne zistený skutkový stav veci. Správca dane podľa žalobcu nerešpektoval § 24 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého mal „zistiť skutkový stav čo najúplnejšie“, ako aj § 3 ods. 2 a 3 Daňového poriadku. Za najzávažnejšie pochybenie správcu dane žalobca považoval nevypočítanie p. D., ktorého podľa svojho tvrdenia označil ako osobu, ktorá vystupovala za jeho dodávateľov, a ktorý žalobcovi tovar aj reálne dodal, čo nebolo správcom dane spochybnené. Žalobca tiež tvrdil, že vo svojom vyjadrení zo dňa 19. februára 2020 počas daňovej kontroly navrhoval vypočítať svedkyne – účtovníčky, čo správca dane odignoroval a „nijak sa k nim nevyjadril“. Tieto navrhované dôkazy vykonal správca dane až vo vyrubovacom konaní, čo žalobca považoval za nezákonný postup, v dôsledku čoho je daňová kontrola nezákonná a Protokol nemožno použiť ako podklad pre rozhodnutie vo vyrubovacom konaní. Žalobca podotkol, že vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu jún 2017 žalovaný zrušil Rozhodnutie správcu dane č. 100404326/2022 zo dňa 2. marca 2022 z dôvodu, že v daňovej kontrole nebol dostatočne zistený skutkový stav, čo nie je možné nahradiť vo vyrubovacom konaní, keďže svedok K. K. nebol riadne vypočutý, ale bola použitá jeho výpoveď z iného konania.

11. Žalobca namietal, že neobjektivitu a svojvôľu pri vykonávaní daňovej kontroly preukazujú tvrdenia správcu dane na str. 18 Protokolu, že dodávatelia žalobcu nevyvíjali ekonomickú činnosť. V rozhodnutí správcu dane sa už nevyskytujú, pričom podľa žalobcu si ich správca dane vymyslel, aby zdôvodnil svoje závery z daňovej kontroly. Preukázaním neodobnosti, zaujatosti a svojvôle správcu dane je podľa

žalobcu aj poukaz na Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-73/06 Planzer v Protokole, ktorý je na predmetnú vec neaplikovateľný, pričom ide o „účelové vytrhávajúce viet zo skutkovo nesúvisiacich rozsudkov“. Správca dane si podľa žalobcu úmyselne vymýšľa nesúvisiace argumenty len s cieľom nepriznať žalobcovi „právo na oslobodenie od dane“ bez akéhokoľvek právneho dôvodu. Postup a rozhodnutie orgánov daňovej správy súd podľa žalobcu v rozpore so Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „Smernica“), ktorá je vykladaná judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, pričom poukázal na Rozsudok vo veci C-18/13 MaksPen EOOD, ktorý považoval za aplikovateľný v predmetnej veci, keďže o dodaní reálne existujúceho tovaru niet pochyb. Podľa žalobcu spočívajú pochybnosti správcu dane iba v osobe dodávateľa, teda v tom, či bol zastúpený osobu, s ktorou sa žalobca na obchode dohodol, alebo či mal dodávateľ zrealizovaný obchod zaevidovaný vo svojom účtovníctve. Správca dane nikdy nespochybnil dobromyseľnosť žalobcu, ani predložené účtovné doklady, pričom v plnom rozsahu uznal dodanie tovaru žalobcom na výstupe. Správca dane vôbec nepreukazoval podvodné konanie v reťazci, o ktorom by žalobca vedel alebo mal vedieť. Dôkazné bremeno preukázania podvodného konania je pritom na správcovi dane.

12. Žalobca namietal postup správcu dane v daňovej kontrole, ktorý mal porušiť § 46 ods. 5 Daňového poriadku tým, že žalobcovi neoznámil svoje pochybnosti o ním predložených dôkazoch, čím žalobcovi znemožnil sa k nim vyjadriť, resp. predložiť dôkazy na ich odstránenie. Výzvu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku nemožno podľa žalobcu ničím nahradiť, je zákonnou povinnosťou správcu dane a nemožno „nechať daňový subjekt aby ju vyvodzoval z iných úkonov správcu dane“. Pokiaľ správca dane výzvu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi nedoručil, podľa žalobcu z toho vyplýva, že nemá žiadne pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom a musí mu priznať právo na odpočet DPH podľa daňového priznania. Žalobca si svoju povinnosť podľa § 24 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku splnil predložením všetkých dokladov, ktoré je podľa zákona povinný viesť. Správca dane podľa žalobcu po tom, ako žalobca predložil všetky jeho doklady, svojvoľne, nezákonne a bez akejkoľvek vedomosti žalobcu a súčinnosti s ním vykonával „rôzne“ dôkazy, čím vykonával vyhladávaciu činnosť, ktorú v rámci daňovej kontroly nemôže vykonávať, pretože išlo o dva samostatné postupy, ktoré sa vzájomne vylučujú. Daňový poriadok podľa žalobcu neumožňuje správcovi dane vykonávať vyhladávaciu činnosť.

13. Žalobca v správnej žalobe ďalej namietal porušenie jeho práva na spravodlivé konanie pred správcom dane, keďže vo veci konala podľa jeho názoru zaujatá zamestnankyňa správcu dane, ktorá bola ex offo z konania vylúčená. Žalobca tvrdil, že E. J. D. mala sama navrhnúť svoju zaujatosť podľa § 60 ods. 3 Daňového poriadku, keďže už počas daňovej kontroly vyhodnocovala dôkazy a dospela „k záveru vo veci samej“, v dôsledku čoho mala taký pomer k veci, ktorý vylučoval jej nezaujatosť vo vyrubovacom konaní. Uvedená zamestnankyňa správcu dane vykonávala daňovú kontrolu u žalobcu na základe písomného poverenia, pričom podľa žalobcu jeho účinky trvali len počas daňovej kontroly do jej ukončenia, t. j. do doručenia Protokolu žalobcovi, a ďalej už nemala možnosť vo veci konať. Celý výkon daňovej kontroly bol podľa žalobcu chaotický, neprofesionálny, zaujatý a sústavné v jeho neprospech. Dôkazom preukazujúcim opodstatnenosť vylúčenia predmetnej zamestnankyne správcu dane má byť Protokol, v ktorom vyhodnocovala zistené skutočnosti do konkrétneho záveru k nepriznaniu práva na odpočet DPH žalobcovi. Podľa žalobcu tak došlo k porušeniu § 60 ods. 1 Daňového poriadku a tým aj k zásahu do „základného práva“ žalobcu. Ako zdôvodnenie konania a rozhodovania tých istých zamestnancov správcu dane počas daňovej kontroly a aj vo vyrubovacom konaní nemožno podľa žalobcu použiť odkaz na § 68 Daňového poriadku, keďže dané ustanovenie sa netýka zamestnancov správcu dane, ale miestnej príslušnosti správcu dane. Už len pochybnosť o tom, že zamestnanec nebude postupovať nezaujato, stačí na jeho vylúčenie. Nemožno pritom posudzovať len jeho osobný vzťah k veci alebo vzťah k daňovému subjektu, prípadne jeho zástupcovi. Doručením protokolu sa podľa žalobcu daňová kontrola skončila a začalo sa vyrubovacie konanie, v ktorom sa má preskúmať postup správcu dane v daňovej kontrole, ako aj závery uvedené v protokole z daňovej kontroly. Ak vo vyrubovacom konaní konajú rovnakí zamestnanci ako v daňovej kontrole, posudzujú svoj vlastný postup a závery, v dôsledku čoho je objektívnosť takéhoto posúdenia absolútne vylúčená.

14. Žalobca namietal, že daňová kontrola v predmetnej veci trvala od 10. decembra 2018 do 29. septembra 2020, čiže vyše 21 mesiacov, z toho bola prerušená od 14. júna 2019 do 13. mája 2020 (11 mesiacov) z dôvodu žiadosti správcu dane o MVI, o čom nie je v rozhodnutí správcu dane ani zmienka. Podľa žalobcu MVI v skutočnosti vôbec neprebehla a jej závery s predmetnou vecou nesúvisia. Žalobca

tvrdil, že písomnosti týkajúce sa MVI nie sú súčasťou administratívneho spisu, preto je zrejmé, že tento nebol riadne vedený. Správca dane svojím postupom porušil § 3 ods. 2 Daňového poriadku, čo má podľa žalobcu za následok nezákonné prerušenie daňovej kontroly a prekročenie lehoty na jej vykonanie správcom dane.

15. Vzhľadom na uvedené žalobca žiadal, aby správny súd rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žalobca požadoval, aby mu správny súd priznal právo na náhradu trov konania.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe

16. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol, že v zmysle § 5 ods. 1 Zákona o finančnej správe daňový úrad vykonáva svoju pôsobnosť v územnom obvode kraja, ak § 6 ods. 1 alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Keďže v zmysle § 5 ods. 6 Zákona o finančnej správe na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov možno zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta, Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica bola zriadená v súlade so zákonom na zabezpečenie činností daňového úradu, súčasťou ktorých je aj správa daní, a preto pobočka je oprávnená vykonať daňovú kontrolu a vydať protokol z daňovej kontroly. Taktiež vyrubovacie konanie musí podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku vykonať správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. V danom prípade pobočka (Považská Bystrica) daňového úradu (Trenčín) vykonala daňovú kontrolu a vydala Protokol, na čo nepotrebuje právnu subjektivitu, pričom úkony vykonané v daňovej kontrole, vo vyrubovacom konaní, ako aj Protokol a rozhodnutie správcu dane nemožno považovať za nulitné, a teda žalobnú námietku žalobcu za dôvodnú. Ďalej žalovaný uviedol, že rozhodnutie správcu dane obsahovalo na stranách 3 až 13 nielen jednotlivé zistenia, resp. získané dôkazy, ale aj vyhodnotenie jednotlivých dôkazov. Na stranách 13 až 15 rozhodnutia sa správca dane vysporiadal s námietkami žalobcu, ktoré uviedol do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100862050/2021 zo dňa 19. mája 2021. S pripomienkami a dôkazmi žalobcu k zisteniam uvedeným v Protokole sa správca dane podrobne vysporiadal v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101095418/2021 zo dňa 24. júna 2021, následne aj na stranách 16 a 17 svojho rozhodnutia. Žalovaný vo svojom rozhodnutí na stranách 4 až 8 zhrnul úkony, ktoré správca dane vykonal, ako aj jednotlivé zistenia správcu dane so záverom, že nebolo hodnoverne preukázané reálne dodanie tovaru deklarovaného na Faktúrach dodávateľom LPH Slovakia, s.r.o., čiže u dodávateľa nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 Zákona o DPH. Žalovaný na stranách 8 až 15 napadnutého rozhodnutia vyhodnotil rozhodnutie správcu dane v súvislosti s námietkami žalovaného v odvolaní. Daňové orgány tiež v odôvodneniach svojich rozhodnutí nielen označili dôkazné prostriedky a z nich vyplývajúce dôkazy označili, ale ich v rámci voľnej úvahy aj primeraným spôsobom vyhodnotili. K námietke žalobcu, že správca dane počas daňovej kontroly nevypočul pána D., od ktorého mal žalobca v mene spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. nakúpiť deklarovaný tovar, žalovaný uviedol, že daňový subjekt je povinný v zmysle obchodného práva vykonávať svoju obchodnú činnosť s náležitou starostlivosťou a obozretnosťou. Žalobca si spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. pred začatím vzájomnej obchodnej spolupráce dostatočne nepreveril, nezistoval si, kto je konateľom spoločnosti, nepreveril si u konateľa spoločnosti, či táto spoločnosť s daným tovarom (materiálom na zvrávanie) obchoduje a či konateľ splnomocnil na uzatváranie obchodov za spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. pána D., ktorého žalobca ani bližšie neidentifikoval. Správca dane vypočul konateľov deklarovaného dodávateľa B. C. a E. F. G., H., ktorí popreli obchodovanie so žalobcom, a následne aj D. D., B. I. a E. J. K., ktoré spracovávali účtovníctvo spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. V danom prípade správca dane dostatočne zistil skutkový stav, aby mohol prijať záver, že žalobcovi nebol deklarovaný tovar dodaný spoločnosťou LPH Slovakia, s.r.o. Správca dane v danom prípade preveroval splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie nároku na odpočítanie DPH a nie účasť žalobcu na daňovom podvode. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane oboznámil žalobcu so zistenými skutočnosťami v Oznámení, pričom vzniesol pochybnosti o tom, či údaje uvedené na Faktúrach odrážajú skutočnosť a či dodávateľia na nich uvedení sú aj reálnymi dodávateľmi tovaru žalobcovi. Zároveň vzhľadom na kontrolné zistenia vyzval žalobcu v zmysle § 45 a § 46 Daňového poriadku, aby sa k uvedeným zisteniam vyjadril, prípadne predložil ďalšie dôkazy. Správca dane viedol dokazovanie v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku a žalobcu oboznámil so všetkými vykonanými úkonmi vo vyrubovacom konaní. Správca dane pri dôkaznej povinnosti žalobcu uplatnil prejednávaciú zásadu, nie vyhľadávaciú. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Správca dane postupoval v zmysle § 3, § 24, § 44, § 45, § 46 a § 68

Daňového poriadku. K námietke zaujatosti zamestnankyne správcu dane E. J. D. žalovaný uviedol, že u nej nevznikli dôvody na vylúčenie v zmysle § 60 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, keďže táto zamestnankyňa sa nezúčastnila daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa. Vedúca oddelenia daňovej kontroly E. B. A. podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku na základe námietky zaujatosti žalobcu nevylúčila E. J. D. z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie roka 2017 (Rozhodnutie č. 100822023/2019 zo dňa 8. apríla 2019). Jednotlivé ustanovenia § 68 Daňového poriadku nedeclarujú, že by sa vo vyrubovacom konaní preskúmaval postup správcu dane počas daňovej kontroly, neurčujú, ktorý zamestnanec správcu dane vykoná následné vyrubovacie konanie a nezakazujú, aby vyrubovacie konanie vykonal ten istý zamestnanec správcu dane, ktorý vykonal aj daňovú kontrolu. Dôvodná podľa žalovaného nie je ani námietka žalobcu ohľadom zákonnosti prerušenia daňovej kontroly. Žalovaný sa k námietkam žalobcu týkajúcim sa prerušenia daňovej kontroly v súvislosti so zaslaním žiadosti o MVI podrobne vyjadril vo svojom rozhodnutí na stranách 12 až 14. Aj keď MVI nesúvisela so zdaňovacím obdobím máj 2017 a v rozhodnutí správcu dane za zdaňovacie obdobie máj 2017 sa skutočnosť ohľadom MVI nenachádzali, žalovaný sa týmito skutočnosťami vo svojom rozhodnutí zaoberal. Správca dane vykonával daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2017, pričom nárok na odpočítanie dane neuznal žalobcovi za zdaňovacie obdobia apríl 2017, máj 2017 a jún 2017. Informácie o MVI sa nachádzali v Protokole a rovnako aj v rozhodnutí správcu dane za zdaňovacie obdobie jún 2017, ktoré žalovaný zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Vzhľadom na uvedené žalovaný žiadal, aby správny súd správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

Replika žalobcu

17. Žalobca v replike k vyjadreniu žalovaného uviedol, že na podanej správnej žalobe v plnom rozsahu trvá, pričom uviedol argumentáciu na podporu svojich v správnej žalobe uvedených námietok a stanovísk reagujúc na obsah vyjadrenia žalovaného k správnej žalobe.

Duplika žalovaného

18. Žalovaný v duplike k replike žalobcu zhrňujúco zopakoval svoju argumentáciu uvedenú vo vyjadrení k správnej žalobe, pričom zotrval v názore, že námietky žalobcu sú nedôvodné.

Konanie pred krajským súdom a kasačným súdom

19. O správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Trenčíne (ďalej ako „krajský súd“) ako správny súd Rozsudkom sp. zn. 13S/35/2022 zo dňa 26. októbra 2022 (ďalej ako „rozsudok krajského súdu“) tak, že rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň rozhodol o náhrade trov konania. Podľa krajského súdu žalovaný a aj správca dane založili svoje rozhodnutia na skutočnosti, že žalobca nepreukázal reálne dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na Faktúrach, teda na spochybnení deklarovaného dodávateľa, pričom o existencii samotného tovaru pochybnosti nemali, a preto bol toho názoru, že na predmetnú vec je potrebné aplikovať závery Uznesenia Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2020 vo veci C-610/19, Vikingo, pričom správnu žalobu vyhodnotil ako dôvodnú. Mal za to, že orgány správy daní sa pri svojom rozhodovaní uberali nesprávnym smerom a úvahami, keď pre nepriznanie žalobcom uplatneného odpočtu DPH považovali za dostatočné spochybnenie dodania tovaru deklarovaným dodávateľom bez toho, aby sa zaoberali otázkou, či sa žalobca podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom, pričom bez zisťovania tejto skutočnosti a jej vyhodnotenia označil rozhodnutie žalovaného a aj rozhodnutie správcu dane za predčasné.

20. O kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku krajského súdu rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“) Rozsudkom sp. zn. 5Sfk/6/2023 zo dňa 29. januára 2025 (ďalej ako „rozsudok kasačného súdu“) tak, že rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie. Kasačný súd uviedol, že dôvodom pre nepriznanie odpočtu DPH žalobcovi je nespĺnenie hmotnoprávných podmienok, konkrétne nepreukázanie, že tovar (materiál na zváranie) dodala žalobcovi iná osoba registrovaná pre DPH. Dôvodom tak nebola skutočnosť, že by deklarovaný dodávateľ – spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. alebo subdodávateľa nemali napr. dostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na dodanie tovaru žalobcovi a že by sa jednalo o dodávateľský reťazec, ktorý nebol ekonomicky opodstatnený. Žalobca Faktúrami deklaroval, že mu

tovar dodala spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o., avšak správca dane vykonaným dokazovaním spochybnil, že tovar žalobcovi dodala práve táto spoločnosť. Správca dane na základe vykonaného dokazovania tak podľa kasačného súdu spochybnil zásadnú skutočnosť, a to, že tovar bol žalobcovi dodaný inou zdaniteľnou osobou, konkrétne deklarovanou spoločnosťou LPH Slovakia, s.r.o., pričom vykonaným dokazovaním nebolo ani preukázané a ani žalobcom tvrdené, že by nejaká ďalšia iná zdaniteľná osoba tovar žalobcovi dodala (Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 33). Práve uvedené konštatovanie je podľa kasačného súdu kľúčovým argumentom v posudzovanej veci, nakoľko nielen samotná existencia tovaru a jeho následné použitie na ďalšie zdaniteľné plnenia zo strany žalobcu sú hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane, ale ďalšou nemenej dôležitou je podmienka, že tovar/služby boli dodané zdaniteľnou osobou, ktorá v posudzovanej veci preukázaná nebola. Kasačný súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že závery Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2020 vo veci C-610/19 Vikingo na daný prípad nie je aplikovateľné, keďže ide o skutkovo odlišnú vec. Predmetná vec sa skutkovo odlišuje aj od veci posudzovanej Najvyšším správny súdom Slovenskej republiky v Rozhodnutí sp. zn. 3Sžfk 15/2020, v ktorej bol taktiež prítomný dodávateľský reťazec a došlo k spochybneniu subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu tým, že tieto nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia, čo ale nebolo relevantné pre práve posudzovanú vec, v ktorej bol odmietnutý nárok na DPH z dôvodu spochybnenia priameho dodávateľa žalobcu, ktorý nepotvrdil dodanie tovaru, nevystavil Faktúry, pričom žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali opak a zároveň vykonaným dokazovaním nebolo ani preukázané, že tovar dodala iná zdaniteľná osoba. Preto pokiaľ krajský súd na daný prípad aplikoval závery Rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 a tiež Rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 a uzavrel, že je potrebné sa zaoberať otázkou, či v posudzovanom prípade došlo k podvodu, či sa žalobca na tomto podvode podieľal alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom, vec nesprávne právne posúdil. V ďalšom konaní správny súd posúdi dôvodnosť procesných námietok (porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, zaujatosť zamestnankyne správcu dane, dĺžka daňovej kontroly), ktoré žalobca vzniesol v správnej žalobe a ktoré zostali zo strany krajského súdu nezodpovedané a následne vo veci rozhodne v súlade s právnym názorom kasačného súdu, pokiaľ ide o preskúmanie záverov orgánov správy daní o nesplnení hmotnoprávných podmienok na priznanie nároku na odpočítanie DPH z Faktúr.

Konanie pred správny súdom po zrušení rozsudku krajského súdu

21. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Vzhľadom na uvedené sa konanie vedie po zrušení rozsudku krajského súdu na Správnom súde v Banskej Bystrici pod novou sp. zn. 1S/5/2025.

22. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne príslušný súd podľa § 10 SSP a miestne príslušný súd podľa § 13 ods. 1 SSP vec prejednal na nariadenom pojednávaní dňa 6. novembra 2025, na ktoré boli účastníci konania riadne a včas predvolaní v súlade s § 108 ods. 2 SSP, v neprítomnosti žalovaného, ktorý ospravedlnil svoju neúčast' na pojednávaní, pričom súhlasil s prejednaním veci v jeho neprítomnosti. Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane z dôvodov uplatnených v správnej žalobe správny súd dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná.

23. Splnomocnený zástupca žalobcu na pojednávaní pred správny súdom uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižava podanej správnej žalobe, ako aj ostatných podaní žalobcu. Zdôraznil, že rozhodnutie správcu dane je nulité, nakoľko ho vydala pobočka v Považskej Bystrici, ktorá je „vymyslený orgán“ a nie je reálne existujúcim orgánom verejnej správy, čo má vyplývať aj zo záverov bližšie nešpecifikovanej judikatúry. Pobočka daňového úradu nie je „verejným orgánom“, z čoho vyplýva nulita nielen samotného rozhodnutia správcu dane, ale aj všetkých jeho úkonov. Táto nulita má vyplývať zo všeobecnej teórie práva. Rozhodnutie správcu dane nemá záhlavie, čo je náležitosťou rozhodnutia v zmysle § 63

Daňového poriadku, z čoho vyvodzuje jeho nulitu. Zároveň uviedol, že orgány verejnej správy nezistili ani základný skutkový stav veci, pričom za najpodstatnejšie v tomto ohľade uviedol nevykonanie výsluchu p. D., pričom žalobca tento výsluch navrhoval. Tento návrh vyplýva z vyjadrenia žalobcu, ktoré žalobca predložil po oboznámení správcu dane s pochybnosťami vzniknutými v priebehu daňovej kontroly. Takisto poukázal na nevykonanie výsluchu účtovníčok, pričom tieto výsluchy následne boli vykonané, avšak až vo vyrubovacom konaní. Ďalej poukázal na rozhodnutie správcu dane, ktoré sa týka zdaňovacieho obdobia jún 2017, ktoré takisto má základ v predmetnej daňovej kontrole, pričom v danom prípade bol žalobcovi vyrubený rozdiel na DPH vo výške 0 eur. Mal za to, že skutkový stav nebol zistený dostatočne, čo má vyplývať aj z predmetného rozhodnutia správcu dane za zdaňovacie obdobie jún 2017. Ďalej uviedol, že žalobca si splnil všetky svoje povinnosti, pričom tovar bol reálne dodaný, čo ani nebolo vôbec rozporované.

24. Podľa § 2 ods. 1, 2 SSP (1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. (2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

26. Podľa § 135 ods. 1 SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

27. Podľa § 190 SSP ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

28. Podľa § 2 ods. 1 Zákona o DPH predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

29. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

30. Podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- 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 § 48c ods. 5 a § 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.

31. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

32. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3 a 4 Daňového poriadku (1) daňový subjekt preukazuje

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

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

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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

33. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

34. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, výlučne v rozsahu, ktorý bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v správnych žalobách. Správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou, čo znamená, že určenie rozsahu a obsahu prieskumu správneho súdu patrí žalobcovi (§ 134 ods. 1 SSP). Správny súd je viazaný jednak rozsahom a jednak dôvodmi nezákonnosti, ktoré boli v správnych žalobách uplatnené. Žalobca musí v zákonom stanovenej lehote uviesť žalobné body, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov považuje napadnuté výroky rozhodnutia orgánu verejnej správy za nezákonné, a to v zmysle § 182 ods. 1 písm. e) SSP. Žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby (t. j. v lehote dvoch mesiacov od oznámenia rozhodnutia orgánu verejnej správy, proti ktorému žaloba smeruje). Správny súd nie je ďalšou inštanciou v správnom konaní oprávnenou samostatne zisťovať skutkový stav veci a prípadne modifikovať skutkové, či právne závery orgánov verejnej správy, pretože nenahrádza ich činnosť. Úlohou správneho súdu je v rozsahu podľa žalobných dôvodov posúdiť, či si orgán verejnej správy zadovážil dostatok skutkových podkladov pre rozhodnutie, či zistil skutočný stav, t. j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov a či rozhodol v súlade s hmotnoprávnymi a procesnými predpismi.

35. Žalobca sa včas podanou správnu žalobami domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane. Správca dane napadnutým rozhodnutím žalobcovi vyrubil rozdiel DPH v sume 1 765,08 eur za zdaňovacie obdobie máj 2017 z Faktúr za dodanie materiálu na zvrávanie od deklarovaného dodávateľa LPH Slovakia, s.r.o., a to z dôvodu, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky pre priznanie nároku na odpočet DPH z Faktúr, keďže nebolo hodnoverne preukázané reálne dodanie deklarovaného tovaru žalobcovi spoločnosťou LPH Slovakia, s.r.o. Nakoľko k dodaniu tovaru tak, ako je deklarované na Faktúrach, nedošlo, keďže z vykonaného dokazovania vyplynulo, že deklarovaný dodávateľ LPH Slovakia, s.r.o. poprel dodanie tovaru žalobcovi v zmysle Faktúr, podľa správcu dane nedošlo k naplneniu práva žalobcu odpočítať daň v zmysle § 49 ods. 1 Zákona o DPH pre porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, a teda žalobcovi neuznal odpočítanie DPH z Faktúr, keďže žalobca nepreukázal, že mu tovar dodal deklarovaný dodávateľ uvedený na Faktúrach. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil so závermi správcu dane a rozhodnutie správcu dane potvrdil.

36. Z právnej úpravy v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, ako aj z ustanovení Smernice vyplýva, že nárok daňového subjektu na odpočet DPH závisí od splnenia tzv. hmotnoprávných a formálnych podmienok. Hmotnoprávnymi, resp. materiálnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet DPH (§ 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH a čl. 168 písm. a/ Smernice) sú požiadavky, aby (1.) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa ako platcu DPH), (2.) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť skutočne dodané a nesmie ísť o fiktívne dodanie (tzv. materiálna existencia plnenia) a (3.) požiadavka, aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Formálnou podmienkou

priznania práva na odpočet DPH je disponovanie faktúrou od dodávateľa (§ 51 ods. 1 Zákona o DPH a čl. 178 písm. a/ Smernice). Preukázanie naplnenia uvedených podmienok pre vznik práva na odpočet DPH zaťažuje podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt, ktorý si právo na odpočet DPH uplatňuje (napr. Rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019). Obchodné transakcie nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke predložením dokladov, keďže predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia spĺňajúceho zákonné podmienky, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný (napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019). To však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. K rozloženiu dôkazného bremena sa vyjadril Ústavný súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, resp. sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009 nasledovne: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží 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 podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ Ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku a týmto sa prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 805/2017 zo dňa 15. novembra 2017). Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dôkazov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 a sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022). Ak si teda daňový subjekt síce splní svoju prvotnú dôkaznú povinnosť podľa § 24 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, avšak správca dane nadobudne pochybnosti o splnení zákonných podmienok pre vznik práva na odpočet DPH, sám vykoná v tomto ohľade dokazovanie na preukázanie svojich pochybností (dôkazné bremeno zaťažujúce správcu dane, ktorý je povinný svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom preukázať podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku) a po vykonaní takéhoto dokazovania v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku svoje pochybnosti daňovému subjektu oznámi a vyzve ho na ich odstránenie, dôkazné bremeno opätovne prechádza na daňový subjekt, ktorý je povinný preukázať skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní podľa § 24 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Ak tak daňový subjekt neurobí a svoje opätovne prenesené dôkazné bremeno neunesie, musí znášať negatívny následok v podobe nepriznania práva na odpočet DPH.

37. V predmetnom prípade si žalobca uplatnil odpočet DPH z Faktúrami deklarovaných obchodov, a bol preto povinný preukázať, že na odpočítanie DPH má nárok splnením hmotnoprávných podmienok pre vznik tohto práva. Z obsahu napadnutých rozhodnutí orgánov správy daní a z predloženého administratívneho spisu, predovšetkým Protokolu, vyplýva, že žalobca splnil druhú hmotnoprávnú podmienku pre priznanie odpočtu DPH, teda disponoval tovarom, na ktorom zakladal právo na odpočítanie DPH (zvárací materiál), pričom tento mu bol skutočne dodaný, a rovnako splnil aj tretiu hmotnoprávnú podmienku pre priznanie odpočtu DPH, teda že žalobca použil dodaný tovar na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení, čo správca dane a ani žalovaný nespochybovali. Na vznik

nároku na odpočet DPH však nestačí preukázať splnenie len niektorých hmotnoprávných podmienok pre priznanie odpočtu DPH, ale tieto musia byť splnené kumulatívne, t. j. všetky tri súčasne, pričom nesplnenie ktorejkoľvek z nich má za následok, že právo daňového subjektu na odpočet DPH nevznikne. Žalobca nepreukázal splnenie prvej hmotnoprávnej podmienky, teda že mu deklarovaný tovar dodala iná zdaniteľná osoba, ktorá má status platcu DPH. Žalobcom deklarovaný dodávateľ podľa ním predložených dokladov – spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. síce status platcu DPH mala, avšak zo správcom dane vykonaného dokazovania vyplynulo, že spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. dodanie tovaru žalobcovi poprela (z výpovedí bývalých konateľov spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2017 E. F. G. a B. C. vyplynulo, že Faktúry nepodpísali, so žalobcom nespolupracovali a nepoznali ho a ani nespĺnomocnili žiadnu osobu na obchodovanie v mene spoločnosti, Faktúry neboli zaevidované v účtovníctve spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o., obchodovanie so žalobcom nebolo potvrdené ani výpoveďami p. D. /asistentka konateľa/ a účtovníčok p. I. a p. K.). Uvedené skutočnosti vyplývajúce zo svedeckých výpovedí boli v súlade aj s výsledkami dokazovania, ktoré správca dane vykonal kontrolnými výkazmi spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2017, v ktorých spoločnosť nedeclarovala uskutočnenie zdaniteľných obchodov v zmysle Faktúr so žalobcom. Správca dane a žalovaný preto správne dospeli k záveru, že Faktúrami deklarovaný tovar nedodala žalobcovi spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o., ktorá bola uvedená ako dodávateľ na Faktúrach. So svojimi pochybnosťami správca dane oboznámil žalobcu prostredníctvom Oznámenia v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, čím na žalobcu prešlo dôkazné bremeno na ich vyvrátenie. Správca dane na str. 5 až 8 Oznámenia riadne popísal zistenia vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi LPH Slovakia, s.r.o. na podklade ním vykonaného dokazovania a na str. 14 a 15 Oznámenia formuloval svoje pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH z Faktúr zo strany žalobcu, pričom uviedol, že dodávateľa uvedení na predložených faktúrach (ktorých súčasťou boli aj Faktúry) daň z uskutočnených zdaniteľných plnení pre žalobcu nevysporiadali a vyzval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich realizáciu zdaniteľných obchodov v lehote 15. dní od doručenia Oznámenia. Oznámenie bolo podľa poštovej doručky v administratívnom spise žalobcovi preukázateľne doručené dňa 21. augusta 2020. Žalobca tak mal možnosť predložiť správcovi dane také dôkazy, resp. navrhnúť ich vykonanie, z ktorých by vyplynulo, že deklarovaný tovar mu síce dodal iný subjekt ako spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o., ktorý ale mal zároveň status platcu DPH, a teda že prvá hmotnoprávna podmienka pre vznik nároku na odpočet DPH z deklarovaného dodania bola naplnená, avšak z administratívneho spisu správcu dane nevyplýva, že si žalobca svoju dôkaznú povinnosť podľa § 24 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku splnil. Správca dane (a rovnako aj žalovaný) preto v súlade so zákonom skonštatoval, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH (§ 49 ods. 2 písm. a/ Zákona o DPH) a daň mu musela byť dorubená. Uvedené je v súlade aj so závermi Rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie s. r. o., v zmysle ktorého postavenie dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb ako zdaniteľnej osoby patrí medzi hmotnoprávne požiadavky uplatnenia práva na odpočet DPH (bod 25., obdobne aj bod 27. Rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 11. novembra 2021 vo veci C-281/20 Ferimet), pričom „zdaniteľnej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie DPH, v zásade prináleží, aby preukázala, že dodávateľ tovaru alebo služieb, na základe ktorých sa toto právo uplatňuje, mal postavenie zdaniteľnej osoby“ (bod 34.). Podľa Súdneho dvora Európskej únie v predmetom rozsudku „ak nebol skutočný dodávateľ dotknutého tovaru alebo služieb identifikovaný, zdaniteľnej osobe musí byť odmietnuté uplatnenie práva na odpočítanie DPH, ak vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby“ (bod 41.). Ako už správny súd uviedol, vzhľadom na skutočnosť, že správca dane preukázal, že predmetný tovar (zvárací materiál) v zdaňovacom období nedodala žalobcovi spoločnosť LPH Slovakia, s.r.o. (ktorá to sama poprela), podľa bodu 34. citovaného rozsudku Súdneho dvora Európskej únie bolo povinnosťou žalobcu preukázať po oznámení pochybností správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, že tovar mu dodal iný subjekt v postavení platcu DPH. Keďže tak žalobca neurobil a ani z iných údajov dostupných správcovi dane nevyplývalo, že tovar žalobcovi dodal iný subjekt v postavení platcu DPH, správca dane v súlade s bodom 41. citovaného rozsudku Súdneho dvora Európskej únie žalobcovi právo na odpočet DPH z Faktúrami deklarovaných obchodov nepriznal.

38. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe tvrdil, že splnil všetky podmienky pre odpočet DPH podľa Zákona o DPH, pričom tovar mu bol reálne dodaný, zaplatil zaň kúpnu cenu aj s DPH a následne ho využil pre svoje vlastné zdaniteľné plnenia, uvedený názor žalobcu je mylný, keďže, ako už správny súd uviedol, nestačí, ak žalobca splnil dve z troch hmotnoprávných podmienok pre vznik práva na odpočet DPH, čo

ani nebolo orgánmi správy daní spochybnené, ale žalobca musel splniť všetky podmienky súčasne, teda aj podmienku, že tovar mu dodal subjekt v postavení platcu DPH. Žalobca splnenie danej hmotnoprávnej podmienky nepreukázal, a napokon, ani v správnej žalobe netvrdil opak. Zaplatenie kúpnej ceny za dodaný tovar vrátane DPH nie je v zmysle Zákona o DPH (a ani Smernice) hmotnoprávnou podmienkou pre vznik práva na odpočet DPH. Záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre vznik práva na odpočet DPH zo strany žalobcu je uvedený v rozhodnutí správcu dane, v rozhodnutí žalovaného a aj v Rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Stk/6/2023 zo dňa 29. januára 2025 (bod 39.), ktorý bol vydaný v predmetnej prejednávanej veci, a ktorý je v zmysle § 469 SSP záväzný tak pre správny súd, ako aj pre žalovaného a správcu dane.

39. Rovnako mylné je aj tvrdenie žalobcu v správnej žalobe, že správca dane počas daňovej kontroly „nezistil ani základný skutkový stav“, pričom podľa žalobcu bol správca dane povinný „zistiť skutkový stav čo najúplnejšie“. Ako už správny súd uviedol v bode 36. tohto rozsudku, dôkazná povinnosť na preukázanie práva na odpočet DPH podľa § 24 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku zaťažuje daňový subjekt, ktorý si odpočet DPH uplatňuje, teda žalobcu. V prípade, ak správca dane nadobudne pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, musí sám vykonať dokazovanie na preukázanie týchto pochybností, ktoré je povinný daňovému subjektu oznámiť a vyzvať ho na ich odstránenie (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), čím prechádza dôkazné bremeno opätovne na daňový subjekt (§ 24 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku). Ak svoju dôkaznú povinnosť daňový subjekt neunesie, právo na odpočet DPH mu nemôže byť priznané. V daňovom konaní sa vo vzťahu k správcovi dane sa neuplatňuje vyhľadávacia zásada spojená so zásadou materiálnej pravdy, ako je to v správnom konaní vedenom podľa Správneho poriadku, keďže v zmysle § 163 Daňového poriadku sa Správny poriadok na daňové konanie nepoužije, a to ani subsidiárne. Daňový poriadok upravuje v § 24 dôkazné bremeno správcu dane ako orgánu verejnej správy odlišne ako Správny poriadok. Správca dane v rámci svojho dôkazného bremena podľa preukazuje skutočnosti, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Je povinnosťou daňového subjektu ním uplatňovaný nárok preukázať, pričom ak tak neurobí, musí znášať následok v podobe jeho nepriznania správcovi dane. Naopak, správca dane nie je povinný sám vyhľadávať dôkazy a viesť dokazovanie tak, aby daňovým subjektom uplatňovaný nárok mohol byť vždy priznaný. Povinnosť správcu dane samostatne zistiť skutkový stav veci aj bez dôkaznej aktivity daňového subjektu nemožno vyvodiť ani z ustanovenia § 24 ods. 2, ako to tvrdil žalobca v správnej žalobe, keďže správca dane v zmysle daného ustanovenia postupuje pri dokazovaní tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, pričom nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správou daní sa podľa § 2 písm. a) Daňového poriadku rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov. Správca dane v predmetnej veci postupoval v súlade s § 24 ods. 2 v spojení s § 2 písm. a) Daňového poriadku, keď vykonal dokazovanie v rámci svojho dôkazného bremena tak, aby správne zistil daňovú povinnosť žalobcu a zabezpečil jej úhradu, čo vyústilo do vyrubenia rozdielu DPH v zmysle výroku napadnutého rozhodnutia, keďže žalobca vznik práva na odpočet DPH z Faktúr nepreukázal napriek tomu, že si ho v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2017 uplatnil. Preto je mylné aj tvrdenie žalobcu v správnej žalobe, že správca dane svojvoľne, nezákonne a bez akejkoľvek vedomosti žalobcu a súčinnosti s ním vykonával „rôzne“ dôkazy, čím vykonával vyhľadávaciu činnosť. Správca dane bol oprávnený vykonať dokazovanie za účelom správneho zistenia daňovej povinnosti žalobcu, ak nadobudol pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti žalobcom predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených. Tvrdenia žalobcu v správnej žalobe, keď na jednej strane vyčíta správcovi dane nedostatočné zistenie skutkového stavu, a na strane druhej mu vyčíta, že vlastným dokazovaním správca dne vykonal vyhľadávaciu činnosť, sú rozporuplné. Správny súd podotýka, že v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku vedie dokazovanie správcu dane, a to za účelom zistenia skutočností nevyhnutných na účely správy daní, pričom nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Napokon, žalobca v správnej žalobe ani nekonkretizoval aké skutočnosti, na ktorých zistenie je správca dane v zmysle zákona zaťažený dôkazným bremenom, správca dane nezistil, a preto jeho tvrdenia v správnej žalobe vo vzťahu k zisťovaniu skutkového stavu veci sú len všeobecného charakteru, čo neumožňuje správne súdu dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia správcu dane (a prípadne aj žalovaného, ktorý sa s postupom a závermi správcu dane stotožnil), keďže v zmysle § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby, a teda všeobecne uplatnené námietky a tvrdenia žalobcu nemôže sám dopĺňať z obsahu napadnutých rozhodnutí orgánov správy daní a ich administratívnych spisov a ani ich konkretizovať tak, aby namiesto žalobcu sám vyhľadával dôvody žalobcom tvrdenej nezákonnosti napadnutých rozhodnutí orgánov správy daní.

40. K námietke žalobcu v správnej žalobe, že správca dane nevykonával rozhodujúce dôkazy navrhované žalobcom, v dôsledku čoho nebol riadne zistený skutkový stav veci, pričom za najzávažnejšie pochybenie správcu dane považoval žalobca nevypočutie p. D., s ktorým žalobca komunikoval pri objednávaní a dodávke tovaru a ktorý mal vystupovať za jeho dodávateľov, správny súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by žalobca navrhol správcovi dane vykonanie dokazovania výsluchom p. D. ako svedka, a to ani potom, čo správca dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku žalobcu vyzval na predloženie dôkazov, ktoré by vyvrátili jeho pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených v stanovenej lehote. Žalobca v správnej žalobe ani neuviedol, kedy a či vôbec žalobca správcovi dane navrhol vykonanie dokazovania výsluchom p. D. a ani to, aké skutočnosti relevantné vo vzťahu k preukázaniu uplatňovaného práva na odpočet DPH z Faktúr sa mali jeho prípadnou svedeckou výpoveďou preukázať, pričom tvrdenia prezentované v správnej žalobe, že žalobca nemal dôvod pochybovať o oprávnení p. D. konať v mene deklarovaných dodávateľov s poukazom na § 15 Obchodného zákonníka a ak p. D. prekročil svoje „oprávnenia“, má podľa žalobcu za to niesť zodpovednosť podľa § 33 a nasl. Občianskeho zákonníka, sú len vyjadrením vlastného postoja a subjektívneho názoru žalobcu, čo nie je spôsobilé spochybniť zákonnosť postupu a rozhodovania orgánov správy daní. Ako už správny súd uviedol vyššie, správca dane nemal povinnosť bez návrhu žalobcu sám vykonať výsluch p. D. len z dôvodu, že žalobca ho spomenul v jeho písomnom vyjadrení na Výzvu správcu dane č. 100995482/2020 zo dňa 5. júna 2020 na predloženie dôkazov, keďže správca dane nemá povinnosť sám vyhľadávať a vykonávať dôkazy v prospech preukázania žalobcom uplatneného práva na odpočet DPH. Pokiaľ žalobca ďalej v správnej žalobe namietal, že v jeho vyjadrení zo dňa 19. februára 2020 navrhoval vypočúť ako svedkyne „účtovníčky“, pričom správca dane jeho návrh ignoroval a ich výsluchy vykonával až vo vyrubovacom konaní, čo žalobca považoval za nezákonný postup, správny súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu nevyplýva ani tento v správnej žalobe tvrdý návrh žalobcu na vykonanie dokazovania (nenachádza sa v ňom ani žalobcom spomínané vyjadrenie zo dňa 19. februára 2020). Správca dane vo vyrubovacom konaní na základe vyjadrenia žalobcu k Oznámeniu a Vyjadrenia žalobcu k Protokolu p. D., L. I. a p. K. ako svedkyne vypočul, pričom žalobca bol oboznámený s termínom ich výsluchu a bolo mu umožnené sa výsluchov zúčastniť. Skutočnosti zistené predmetnými svedeckými výpoveďami orgány správy daní zohľadnili pri popise skutkových zistení a zahrnuli ich aj do odôvodnení napadnutých rozhodnutí. Postupom správcu dane a žalovaného tak neboli žalobcovi upreté žiadne práva a konanie nebolo v tomto ohľade zaťažované vadou, ktorá by mala za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. Rovnako ani skutočnosť, že správca dane vykonával predmetné výsluchy až vo vyrubovacom konaní po doručení Protokolu, nemá vplyv na zákonnosť jeho postupu, keďže správca dane podstatnú časť dôkazov obstaral pred dorúčením Protokolu. Žalobca sa mohol predmetných výsluchov zúčastniť a klásť svedkyniam otázky, ďalej sa tiež mohol k vykonanému dokazovaniu vo vyrubovacom konaní vyjadriť aj na ústnom pojednávaní dňa 24. júna 2021 nariadenom za účelom prerokovania pripomienok žalobcu k Protokolu, ktorého sa žalobca zúčastnil osobne. Možno so žalobcom súhlasiť, že účel daňovej kontroly, ktorým je získanie podkladov pre následné rozhodovanie správcu dane, nemožno prenášať do vyrubovacieho konania, avšak uvedené neplatí bez výnimky. V prípade, ak je podstatná časť dôkazov obstaraná správcom dane počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní je obstaraný už len jednotlivý dôkaz, prípadne dôkazy v nie rozhodujúcom rozsahu oproti dôkazom obstaraným počas daňovej kontroly, takýto postup správcu dane je možné považovať za zákonný, čo vo svojej rozhodovacej činnosti potvrdili aj najvyššie súdne inštancie. Dokazovanie vykonané správcom dane vo vyrubovacom konaní slúžilo na verifikáciu tvrdení žalobcu, ktoré vyplývali z obsahu jeho vyjadrení k Oznámeniu a k Protokolu. Najvyšší súd Slovenskej republiky v Rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/23/2007 zo dňa 14. februára 2008 vyslovil právny záver, že „Pokiaľ ide o procesné námietky, vo vyrubovacom konaní správca dane hodnotí skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky daňového subjektu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane. Vo vyrubovacom konaní nedochádza k formálnemu vykonaniu dôkazov, už vykonaných v rámci daňovej kontroly za účasti daňového subjektu. Výsledkom vyrubovacieho konania je správna úvaha správcu dane ako dôsledok hodnotenia dôkazov, ktorú uvedie v dodatočnom platobnom výmere. Týmto odvolací súd nevyklučuje možnosť vykonať i vo vyrubovacom konaní dôkazy, ale zdôrazňuje, že ide predovšetkým o štádium hodnotenia dôkazov z daňovej kontroly.“ Podľa Rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022: „V rámci vyrubovacieho konania sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v

rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správca dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly.“ Žalobca v správnej žalobe nešpecifikoval žiadne iné dôkazy, ktoré správca dane nevykonával napriek tomu, že ich vykonať mal, pričom neuviedol ani to, aké skutočnosti spôsobilé privodiť iné rozhodnutie vo veci samej by z nich mali vyplývať. Správny súd preto považoval uvedené námietky žalobcu za nedôvodné.

41. Tvrdenie žalobcu v správnej žalobe, že „zistenia správca dane nemožno považovať za dôkazy“, a to najmä preto, že buď neboli vykonané pred žalobcom vôbec alebo boli vykonané až po ich vyhodnotení správcom dane, a ďalej tvrdenie, že z dôvodu, že „takéto zistenia“ neboli získané v úzkej súčinnosti so žalobcom, nemôžu byť dôkazmi v daňovom konaní pre rozpor s § 24 ods. 1 Daňového poriadku, nepredstavujú relevantnú žalobnú námietku spôsobilú spochybniť zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správca dane, keďže sú len prezentáciou vlastného subjektívneho názoru žalobcu k vykonanému dokazovaniu. Žalobca vo svojich všeobecných konštatovaniach neuviedol, v čom konkrétne a v súvislosti s ktorým vykonaným konkrétnym dôkazom bol postupom správca dane, prípadne žalovaného, porušený zákon a aký to malo vplyv na jeho subjektívne práva a právom chránené záujmy (§ 177 ods. 1 SSP), pričom správny súd nemôže dôvody nezákonnosti vyhľadávať namiesto žalobcu a všeobecne formulované tvrdenia konkretizovať (§ 134 ods. 1 SSP). Pre úplnosť správny súd uvádza, že z administratívneho spisu a aj z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia správca dane a žalovaného vyplýva, že žalobca sa osobne zúčastnil výsluchu konateľov spoločnosti LPH Slovakia, s.r.o. a bolo mu umožnené klásť im otázky, žalobcovi bola rovnako umožnená účasť pri výsluchu p. D., L. I. a p. K. vo vyrubovacom konaní, správca dane ďalej oboznámil žalobcu s výsledkami ním vykonaného dokazovania a umožnil mu sa k vykonaným dôkazom vyjadriť a predložiť, prípadne navrhnúť vykonanie ďalších dôkazov, a teda nemožno konštatovať rozpor postupu správca dane so zákonom.

42. Nedôvodná je aj námietka žalobcu, že správca dane porušil § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keďže podľa jeho tvrdenia mu neoznámil svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, čím mu znemožnil sa k nim vyjadriť, resp. predložiť dôkazy na ich vyvrátenie. Uvedená námietka je v priamom rozpore s obsahom odôvodnenia rozhodnutia správca dane a rozhodnutia žalovaného, najmä však v rozpore s obsahom administratívneho spisu, z ktorého vyplýva, že správca dane pred vydaním Protokolu doručil žalobcovi Oznámenie, o čom svedčí poštová doručka o jeho prevzatí žalobcom dňa 21. augusta 2020. V Oznámení správca dane oboznámil žalobcu s výsledkami vykonaného dokazovania, na str. 14 a 15 formuloval svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, z ktorých je zrejmé, že žalobca podľa správca dane nespĺnil hmotnoprávne podmienky na vznik práva na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 51 ods. 1 Zákona o DPH a riadne vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k nim a predloženie dôkazov na odstránenie pochybností (str. 16 Oznámenia). Posledným dňom žalobcovi stanovenej 15-dňovej lehoty na vyjadrenie k pochybnostiam správca dane a predloženie dôkazov na ich odstránenie bol 7. september 2020, pričom žaloba svoje právo vyjadriť sa aj využil, a to podaním zo dňa 4. septembra 2020, v ktorom sám žaloba skonštatoval, že Oznámenie prevzal dňa 21. augusta 2020. Správca dane práve na základe uvedeného vyjadrenia žalobcu vykonával vo vyrubovacom konaní výsluchy svedkýň p. D., p. I. a p. K..

42. K poukazu žalobcu na Rozhodnutie správca dane č. 100404326/2022 zo dňa 2. marca 2022 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia jún 2017, ktoré žalovaný zrušil z dôvodu, že v daňovej kontrole nebol dostatočne zistený skutkový stav, čo nie je možné nahradiť vo vyrubovacom konaní, keďže svedok K. K. nebol riadne vypočutý, ale bola použitá jeho výpoveď z iného konania, správny súd uvádza, že tento poukaz je bezpredmetný, keďže uvedené rozhodnutie sa týka iného zdaňovacieho obdobia, pričom žalobca jednak neozrejmil, či skutkové a právne okolnosti týkajúce sa zdaňovacieho obdobia jún 2017 boli zhodné s predmetným zdaňovacím obdobím máj 2017, jednak žalobca neuviedol, v čom spočíva v danom ohľade nezákonnosť postupu a rozhodovania správca dane, resp. žalovaného v preskúvanom zdaňovacom období máj 2017. Správny súd v konaní o všeobecnej správnej žalobe preskúmava iba zákonnosť rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, pričom dôvody nezákonnosti musí žalobca v zmysle § 182 ods. 1 písm. e) SSP uviesť v správnej žalobe a správny súd ich nemôže vyhľadávať namiesto žalobcu. Pre úplnosť možno vo všeobecnosti uviesť, že rozhodnutie správca dane týkajúce sa jedného konkrétneho zdaňovacieho obdobia nie je pre správca dane záväzné pre vydanie rozhodnutí týkajúcich sa iných zdaňovacích období, keďže správca dane zohľadňuje konkrétne skutkové

a práve okolnosti veci v každom jednotlivom zdaňovacom období a je irelevantné, či správca dane viedol jednu daňovú kontrolu pre viaceré zdaňovacie obdobia.

44. Poukaz žalobcu v správnej žalobe na nesprávnu aplikáciu Rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-73/06 Planzer správcou dane, ktorý je na predmetnú vec podľa jeho tvrdenia neaplikovateľný, je bezpredmetný, keďže žalobca nezrejmil aký vplyv má na zákonnosť napadnutého rozhodnutia správcu dane, prípadne rozhodnutia žalovaného, vytykané uvedenie daného rozsudku v písomnostiach správcu dane. Obdobne žalobca v správnej žalobe nezrejmil ani to, prečo je podľa jeho názoru naopak vo veci aplikovateľný Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-18/13 MaksPen EOOD. Bez toho, aby žalobca konkretizoval ako sú v ňom uvedené závery aplikovateľné na skutkový a právny stav prejednávanej veci, teda orgánmi správy daní vytykanému nesplneniu prvej hmotnoprávnej podmienky žalobcom pre vznik práva na odpočet DPH (status dodávateľa), a prečo je záver orgánov správy daní v preskúmvanej veci na podklade daného rozsudku nesprávny, je takéto poukázanie bezpredmetné. Vo vzťahu k aplikovateľnosti rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie k potrebe preukázania vedomej alebo nevedomej účasti daňového subjektu na podvodnom konaní v dodávateľskom reťazci zo strany správcu dane sa podrobne vyjadril Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v Rozsudku sp. zn. 5Sfk/6/2023 zo dňa 29. januára 2025 (body 41. až 44.) v predmetnej veci, na ktorý správny súd odkazuje.

45. Námiетка nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného (a rovnako aj rozhodnutia správcu dane) nie je dôvodná. Problematikou týkajúcou sa povinnosti náležite odôvodniť rozhodnutie sa zaoberal vo svojej judikatúre Ústavný súd Slovenskej republiky (napr. v nálezoch sp. zn. I. ÚS 243/07, I. ÚS 114/08, III. ÚS 36/2010), v ktorých o. i. konštatoval, že „... jedným z princípov predstavujúcich súčasť práva na spravodlivý proces a vylučujúcim ľubovôľu pri rozhodovaní je povinnosť súdov ako aj orgánov verejnej správy svoje rozhodnutia odôvodniť v súlade so zákonnou úpravou. Z odôvodnenia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej. Povinnosť súdu ako aj orgánu verejnej správy je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť, pritom starostlivo prihliadať na všetko, čo vyšlo počas konania najavo vrátane toho, čo uviedli účastníci. Orgán štátnej moci je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.“ Nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov nie je pritom len také rozhodnutie, ktorému chýba úplne odôvodnenie, ale aj také, ktorého odôvodnenie nie je dostatočné a v ktorom chýbajú skutkové dôvody a úvahy, ktorými sa orgán verejnej správy k skutkovým záverom dopracoval a úvahy, ktorými ich právne vyhodnotil. Povinnosťou orgánu verejnej správy je teda rozhodnutie odôvodniť tak, aby jasným, určitým a zrozumiteľným spôsobom bolo zrejmé, z akých podkladov orgán verejnej správy pri svojom rozhodovaní vychádzal, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a ktoré nie a z akých dôvodov, aby jasne a výstižne vysvetlil, akými úvahami sa riadil pri hodnotení skutkových a právnych okolností namietaných v konaní, aby odpovedal na najdôležitejšie otázky vo vzťahu k hmotnoprávnemu nároku, ktorý bol predmetom príslušného administratívneho konania, prípadne, aby sa zaoberal tvrdeniami a námietkami účastníkov konania. Napadnuté rozhodnutie žalovaného (a ani rozhodnutie správcu dane) však takýmito nedostatkami netrpia. Odôvodnenia rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane majú všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Tvrdenie žalobcu v správnej žalobe, že „napadnuté rozhodnutie“ (žalobca nešpecifikoval, či sa jedná o rozhodnutie žalovaného alebo rozhodnutie správcu dane) je nepreskúmateľné pre rozpor s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, pretože podľa jeho názoru sa v „tomto rozhodnutí“ nikde neuvádza, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, ani vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu, pričom v ňom vôbec nemožno nájsť úvahy správcu dane, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, je v rozpore s obsahom rozhodnutia žalovaného. Tak rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane v odôvodnení obsahujú opis skutočností, ktoré sú podkladom rozhodnutia a boli zistené vykonaným dokazovaním (str. 3 až 5 a 10 až 13 rozhodnutia správcu dane, str. 3 až 7 rozhodnutia žalovaného), vyhodnotenie zisteného skutkového stavu s použitím právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo (5 až 10 rozhodnutia správcu dane, str. 8 až 10 rozhodnutia žalovaného), ako aj vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu (str. 13 až 18 rozhodnutia správcu dane, str. 10 až 14 rozhodnutia žalovaného). Rovnako tvrdenie žalobcu v správnej žalobe, že v rozhodnutí správcu dane nie je označený ani jeden dôkaz a žiadne jeho hodnotenie, je v priamom rozpore s obsahom odôvodnenia rozhodnutia správcu dane. Zákonnou náležitosťou rozhodnutia orgánu verejnej správy nie je výslovné uvedenie, či konkrétny dôkaz je v „prospech alebo neprospech“ účastníka konania, a preto tvrdenie žalobcu v správnej žalobe, že v rozhodnutí nie je uvedené, ktoré dôkazy svedčia v prospech a ktoré v neprospech žalobcu, je

bezpredmetné vo vzťahu k zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalované a rozhodnutia správcu dane. Tvrdenie žalobcu, že z rozhodnutia správcu dane nie je možné zistiť, čo správca dane považuje za dôkazy a čo za informácie, pretože uvádza len to, čo všetko svojím postupom „údajne“ obstaral s takmer doslovným opisom obsahu spisu, čo žalobca považoval za v rozpore s § 3 ods. 2 Daňového poriadku, ďalej tvrdenie, že ak správca dane neuviedol, ktoré skutočnosti považuje za dôkazy, nemôže ich potom hodnotiť jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach pri dodržaní práv daňového subjektu, resp. tvrdenie, že napadnuté rozhodnutie je podľa žalobcu len „súpisom správcom dane vybratých ustanovení daňového poriadku bez akejkoľvek súvislosti“ a je doslovným opisom obsahu spisu, je len vyjadrením subjektívneho názoru žalobcu a jeho nesúhlasu s rozhodnutím správcu dane, čo nepredstavuje relevantnú žalobnú námietku spôsobilú spochybniť zákonnosť rozhodnutia správcu dane.

46. Nedôvodná je aj námietka žalobcu, že Protokol a všetky úkony správcu dane sú nulitné, keďže boli vydané neexistujúcim orgánom verejnej správy, a to vzhľadom na skutočnosť, že pobočka daňového úradu nie je orgánom finančnej správy a zákon jej nedovoľuje konať samostatne. Daňovú kontrolu DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia január až december 2017 a následne aj vyrubovacie konanie, v ktorom bolo vydané rozhodnutie správcu dane, vykonal Daňový úrad Trenčín, a to prostredníctvom jeho pobočky Považská Bystrica, ktorá bola zriadená podľa § 5 ods. 6 Zákona o finančnej správe na zabezpečenie výkonu činnosti Daňového úradu Trenčín ako orgánu štátnej správy daní podľa § 2 ods. 1 písm. c) Zákona o finančnej správe. Pobočka daňového úradu nevystupuje pri štátnej správe daní samostatne a „vo vlastnom mene“ a nebolo tomu tak ani v predmetnom prípade. Žalobca sa mylí, keď vychádza z predpokladu, že úkony v predmetom preskúmanom konaní vykonala pobočka Daňového úradu Trenčín v Považskej Bystrici samostatne a pod svojím vlastným označením. Daňovú kontrolu ako aj vyrubovacie konanie vykonal v predmetnej veci Daňový úrad Trenčín, ktorý je aj označený na všetkých dokumentoch a listinách vydaných v konaní a ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, pričom všetky úkony boli vykonané v súlade s jeho právomocou a pôsobnosťou vymedzenou Zákonom o finančnej správe. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že Daňový úrad Trenčín úkony v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní (a následne aj v odvolacom konaní podľa § 73 Daňového poriadku) vykonával prostredníctvom jeho pobočky so sídlom v Považskej Bystrici, keďže všetky ňou vykonané úkony sa považujú za úkony Daňového úradu Trenčín. Spochybňovanie právomoci Daňového úradu Trenčín konať vo veci zo strany žalobcu považuje správny súd za účelové a nemajúce oporu v zákone. Žalobca sa tiež mylí, keď v správnej žalobe tvrdí, že rozhodnutie správcu dane je nulitné podľa § 64 ods. 2 písm. a) Daňového poriadku. Za nulitné rozhodnutie, t. j. také, ktoré nemá právne účinky a hľadá sa naň, akoby nebolo vydané (§ 64 ods. 1 Daňového poriadku), sa považuje v zmysle daného ustanovenia Daňového poriadku rozhodnutie, ktoré bolo vydané vecne nepríslušným orgánom. V zmysle § 6 ods. 1 Daňového poriadku je na správu daní „vecne príslušný správca dane podľa osobitných predpisov. Ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú, ktorý správca dane je vecne príslušný, na správu daní je vecne príslušný daňový úrad“. Zákon o DPH nezveruje vecnú príslušnosť pre správu DPH osobitnému orgánu, a teda pri aplikácii § 6 ods. 1 Daňového poriadku má na správu DPH v predmetom prípade vecnú príslušnosť daňový úrad (§ 2 ods. 1 písm. c) Zákona o finančnej správe), ktorým je aj Daňový úrad Trenčín.

47. Námietka žalobcu, že v konaní došlo k zásahu do jeho práva na spravodlivé konanie pred správcou dane, keď vo veci konala podľa jeho názoru zaujatá zamestnankyňa správcu dane E. J. D., je nedôvodná. Uvedená zamestnankyňa správcu dane bola poverená na výkon daňovej kontroly u žalobcu v predmetnej veci, pričom podľa žalobcu jej poverenie uplynulo skončením daňovej kontroly a nemohla už ďalej vykonávať úkony vo vyrubovacom konaní. Ak daná zamestnankyňa vykonávala úkony v daňovej kontrole a „vyhodnocovala“ počas nej dôkazy, nadobudla pomer k veci. Keďže sama neoznámila svoju zaujatosť podľa § 60 ods. 3 Daňového poriadku a konala aj vo vyrubovacom konaní, bolo zasiahnuté do práva žalobcu na spravodlivé konanie pred správcou dane. Uvedený záver žalobcu je však mylný a nemu oporu v zákone. Daňový poriadok upravuje len tri dôvody pre vylúčenie zamestnanca orgánu správy daní z konania, a to: možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti pre 1) pomer k veci alebo 2) k účastníkovi konania (§ 60 ods. 1 Daňového poriadku), prípadne vtedy, 3) ak sa v tej istej veci zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa (§ 60 ods. 2 Daňového poriadku). Zamestnanec má povinnosť svoju zaujatosť z uvedených dôvodov namietkať sám. Ak sa účastník daňového konania dozvie skutočnosti preukazujúce vylúčenie zamestnanca z uvedených dôvodov, môže podať príslušnému orgánu námietku zaujatosti najneskôr do 15 dní odo dňa, keď sa o tejto skutočnosti dozvedel. Daná zamestnankyňa správcu dane neoznámila svoju prípadnú zaujatosť podľa § 60 ods. 3 Daňového poriadku, z čoho možno vyvodiť záver, že sa za zaujatú nepovažovala.

Žalobca mohol podľa § 60 ods. 4 Daňového poriadku namietať zaujatosť danej zamestnankyne, čo žalobca aj využil a podal námietku zaujatosti voči uvedenej zamestnankyni správcu dane z dôvodu podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku. Z administratívneho spisu správcu dane vyplýva, že o námietke žalobcu rozhodla podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku E. B. A. ako najbližšie nadriadená vedúca zamestnankyňa dotknutej zamestnankyne E. J. D. M. č. 100822023/2019 zo dňa 8. apríla 2019 tak, že dotknutú zamestnankyňu nevylúčila z daňovej kontroly, keďže nemala pochybnosti o jej nezaujatosti. Žalobca v správnej žalobe síce uviedol tvrdenie, že daná zamestnankyňa bola zaujatá aj podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku, teda z iného dôvodu, než o ktorom už bolo rozhodnuté, avšak neuviedol, že boli zároveň splnené ďalšie zákonné predpoklady podľa § 60 ods. 4 Daňového poriadku, pričom správca dane porušil v tomto ohľade zákon. Keďže správny súd je viazaný rozsahom žalobných dôvodov podľa správnej žaloby (§ 134 ods. 1 SSP), pričom dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu správcu dane nemôže namiesto žalobcu sám vyhľadávať, správny súd nemôže konštatovať nezákonnosť procesného postupu správcu dane v danom ohľade. Pre úplnosť však správny súd uvádza, že aj žalobcom v správnej žalobe tvrdený dôvod pre vylúčenie danej zamestnankyne je vo svojej podstate mylný, keďže zamestnankyňa správcu dane E. J. D. sa nezúčastnila daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa v tej istej veci. Daňovú kontrolu vykonával v predmetnej veci Daňový úrad Trenčín, pričom podľa § 68 ods. 1 druhej vety Daňového poriadku vykonal aj vyrubovacie konanie a teda dotknutá zamestnankyňa správcu dane mohla vykonávať voči žalobcovi aj úkony vo vyrubovacom konaní. Žalobca sa mylí, ak tvrdí, že účelom vyrubovacieho konania je preskúmať postup správcu dane počas daňovej kontroly. Orgánom oprávneným preskúmať postup správcu dane počas daňovej kontroly je odvolací orgán v odvolacom konaní (prípadne správny súd a kasačný súd za splnenia podmienok stanovených v SSP). Žalobca netvrdil a ani nepreukázal, že dotknutá zamestnankyňa správcu dane vystupovala v konaní aj ako zamestnankyňa žalovaného ako orgánu správy daní druhého stupňa, a preto nemohol byť daný ani dôvod pre jej vylúčenie podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku.

48. Dôvodná nebola ani námietka žalobcu, že dĺžka daňovej kontroly v predmetnej veci bola správcom dane nezákonne prekročená. Správa dane oprávnene prerušil daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2017 z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie od chorvátskej daňovej správy spôsobom podľa Nariadenia o MVI, pričom daňová kontrola bola prerušená Rozhodnutím správcu dane č. 101442135/2019 zo dňa 12. júna 2019 od 14. júna 2019 do 13. mája 2020, keď pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly, o čom správca dane oboznámil Oznámením č. 100931997/2020 zo dňa 22. mája 2020. Keďže podľa § 46 ods. 10 druhej vety Daňového poriadku sa na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61, pričom podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú, počas prerušenia daňovej kontroly od 14. júna 2019 do 13. mája 2020 jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 prvej vety Daňového poriadku neplynula. Bez uvedeného prerušenia daňová kontrola trvala 324 dní, a teda nebola prekročená jej zákonom povolená maximálna dĺžka. Tvrdenie žalobcu, že MVI v skutočnosti počas prerušenia daňovej kontroly vôbec neprebehla, je v rozpore s obsahom administratívneho spisu, ktorý bol správne súdu predložený ako riadne vedený a riadne chronologicky žurnalizovaný, a ktorý na str. 82 až 112 obsahuje listiny súvisiace práve s predmetnou MVI. Rovnako z tvrdenia žalobcu v správnej žalobe, že závery MVI nesúvisia s predmetnou vecou, nemožno dospieť k záveru o nezákonnosti postupu správcu dane. Možno žalobcovi prisvedčiť, že MVI sa týkala informácií, ktoré boli potrebné k zisteniu skutočností rozhodných pre zdaňovacie obdobie jún 2017 a netýkali sa skutočností rozhodných pre zdaňovacie obdobie máj 2017, avšak správny súd podotýka, že vo veci bola vedená jedna spoločná daňová kontrola pre zdaňovacie obdobia január až december 2017, pričom zákon neumožňuje správcovi dane prerušiť daňovú kontrolu len vo vzťahu k vybraným zdaňovacím obdobiam, ale len ako celok. Správca dane preto prerušením predmetnej daňovej kontroly ako celku z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie postupom podľa Nariadenia o MVI vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu jún 2017 neporušil zákon a nie je možné v tomto ohľade jeho postupu nič vytknúť.

49. Správny súd považuje pre úplnosť podotknúť vo vzťahu ku konštatovaniu správcu dane a žalovaného v napadnutých rozhodnutiach (predovšetkým však žalovaného), že nebolo preukázané dodanie deklarovaného tovaru žalobcovi práve spoločnosťou LPH Slovakia, s.r.o., ktorá bola uvedená na Faktúrach, že hmotnoprávnou podmienkou pre vznik práva na odpočet DPH nie je v zmysle Zákona o DPH totožnosť deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby a skutočného dodávateľa, ale status (skutočného) dodávateľa ako platcu DPH. Je teda v súlade s § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH aj prípad, keď deklarovaný tovar alebo službu dodá kontrolovanému daňovému subjektu iný dodávateľ ako dodávateľ deklarovaný na daňových dokladoch, ak sa preukáže, že skutočný dodávateľ odlišný

od deklarovaného dodávateľa je platcom DPH, čo vyplýva aj z aktuálnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (napr. Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie s. r. o.) a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Záver žalovaného uvedený v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, že je potrebná jednota identity deklarovaného dodávateľa tovarov a služieb a ich skutočného dodávateľa s odvolaním sa na už judikatórne prekonané staršie rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, je nesprávny. Nič to však nemení na skutočnosti, že žalobca vzhľadom na zistený skutkový stav a neunesenie svojho dôkazného bremena nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok pre vznik práva na odpočet DPH z Faktúr, a preto je rozhodnutie správcu dane a rovnako aj rozhodnutie žalovaného vo výroku vecne správne.

50. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane, vrátane konania, ktoré im predchádzalo, dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane z dôvodov uvedených v správnej žalobe nie je možné zrušiť, a preto s poukazom na § 190 SSP správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

51. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP (a contrario), podľa ktorého má právo na náhradu trov konania v správnom súdnictve len taký žalobca, ktorý bol v konaní celkom alebo sčasti úspešný. Žalobca nebol v konaní pred správnym súdom a ani pred kasačným súdom úspešný, preto mu správny súd právo na náhradu trov konania, vrátane trov kasačného konania, nepriznal. Správny súd zároveň nezistil podmienky pre priznanie náhrady trov konania žalovanému.

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

Poučenie:

Rozsudok správneho súdu nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku, ak sa rozhodlo o správnej žalobe, ak žalovaným orgánom verejnej správy je správca dane alebo orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku podanom voči rozhodnutiu alebo opatreniu správcu dane (§ 145 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30. júna 2023).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia správneho súdu (§ 443 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na Správnom súde v Banskej Bystrici.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

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

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:

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

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

Kasačnú sťažnosť je potrebné 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.

Poznámka: Písomné vyhotovenie rozsudku nepodpísal člen senátu JUDr. Ing. Matúš Škarbala z dôvodu jeho ospravedlnenej neprítomnosti na súde v čase jeho podpisovania (§ 141 SSP).