

Súd: Krajský súd Banská Bystrica  
Spisová značka: 23S/211/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6019200592  
Dátum vydania rozhodnutia: 03. 06. 2020  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Drahomíra Mikulajová  
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2020:6019200592.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Banskej Bystrici, ako súd správny, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Drahomíry Mikulajovej (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Jany Novotnej a JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej, v právnej veci žalobcu: Rotare, s.r.o. v likvidácii, so sídlom Peterská 15199/20, 821 03 Bratislava - mestská časť Ružinov IČO: 36 683 361, právne zastúpený: URBÁNI & Partners s.r.o., so sídlom Skuteckého 17, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 646 181, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101925327/2019, č. 101925394/2019 a č. 101925463/2019, všetky zo dňa 12. augusta 2019, takto

### rozhodol:

- I. Súd žalobu žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č.  
101925327/2019 zo dňa 12. augusta 2019 z a m i e t a.
- II. Súd žalobu žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101925394/2019  
zo dňa 12. augusta 2019 z a m i e t a.
- III. Súd žalobu žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101925463/2019  
zo dňa 12. augusta 2019 z a m i e t a.
- IV. Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu ako platiteľa DPH daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017, jún 2017 a júl 2017, ktorá začala 11.12.2017, čo bolo oznámené žalobcovi listom - Oznámením zo dňa 14.11.2017.

2. Z vykonanej daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol z daňovej kontroly č.  
102223897/2018 zo dňa 06.11.2018. Následne vo vyrubovacích konaniach vydal samostatné rozhodnutia týkajúce sa DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017, jún 2017 a júl 2017.

3. A. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím č. 101351105/2019 zo dňa 04.06.2019, v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 101925327/2019 zo dňa 12.08.2019, ktoré v odvolacom konaní potvrdilo rozhodnutie správcu dane, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi - spoločnosti Resale, s.r.o., so sídlom pri Habánskom mlyne 3844/16, 811 04 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 36 683 361 (od 07.02.2020 zmenil názov na Rotare, s.r.o. a sídlo na Peterská 15199/20, 821 03 Bratislava - mestská časť Ružinov a dňom 19.12.2019 vstúpil do likvidácie) rozdiel dane v sume 66 495,20 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie

marec 2017 (daň vyrubená podaným daňovým priznaním 62 221,27 Eur, daň zistená správcom dane 128 716,47 Eur, rozdiel dane v sume 66 495,20 Eur).

4. Za zdaňovacie obdobie marec 2017 žalobca uplatnil odpočítanie DPH vo výške 29 450 Eur z dodávateľskej faktúry č. 01170331 zo dňa 31.03.2017 od dodávateľa RH Motors s.r.o., so sídlom Bojnícka 22, Bratislava, IČO: 47 525 614, ktorej predmetom je filtračné zariadenie v sume základ dane 147 250 Eur, 20% DPH 29 450 Eur, celkom 176 700 Eur.

5. Žalobca uplatnil za zdaňovacie obdobie marec 2017 odpočítanie DPH v sume 22 401,60 Eur aj z nasledovných dodávateľských faktúr od dodávateľa RENYS MARK, s.r.o. so sídlom Kozačeka 2003/40, Zvolen, IČO: 44 540 914, ktorých predmetom boli autodiely:

- fa č. 2017018 zo dňa 31.03.2017 v sume základ dane 46 598 Eur, 20% DPH 9 319, 60 Eur, celkom 55 917,60 Eur (motor Y.),

- fa č. 2017019 zo dňa 31.03.2017 v sume základ dane 27 865 Eur, 20% DPH 5 573 Eur, celkom 33 438 Eur (turbo H., spojka M., riadiaca jednotka, fiber sanie, poloosy),

- fa č. 2017020 zo dňa 31.03.2017 v sume základ dane 37 545 Eur, 20% DPH 7 509 Eur, celkom 45 054 Eur (Y., alternátor, budík tachometra, prevodovka DSG, základná kabeláž).

6. Za zdaňovacie obdobie marec 2017 žalobca uplatnil odpočítanie DPH v sume 14 643,60 Eur aj z dodávateľských faktúr od dodávateľa EmcoSale, s.r.o., so sídlom Andreja Hlinku 2475/10, Zvolen, IČO: 45 650 462, ktorých predmetom boli autodiely:

- fa č. 2017005 zo dňa 17.03.2017 v sume základ dane 35 760 Eur, 20% DPH 7 152 Eur, celkom 42 912 Eur (motor V., vstrekovač V., AIR BOX V., sviečka irídiová, filter V., alternátor, vačky, prevodovka),

- fa č. 2017006 zo dňa 21.03.2017 v sume základ dane 16 600 Eur, 20% DPH 3 320 Eur, celkom 19 920 Eur (elektronika, diferenciály samosvorné predný a zadný sport),

- fa č. 201707 zo dňa 24.03.2017 v sume základ dane 20 858 Eur, 20% DPH 4 171,60 Eur, celkom 25 029,60 Eur (poloosy, tlmiče, lominátky, reťaze T.).

7. Na základe zistení z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017 a vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní daňové orgány dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal, že nákup fakturovaného tovaru sa uskutočnil tak, ako bol deklarovany na dodávateľských faktúrach od deklarovanych dodávateľov RH Motors s.r.o., RENYS MARK, s.r.o. a EmcoSale, s.r.o., čím žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane uvedené v § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“). Podľa daňových orgánov spoločnostiam RH Motors s.r.o., RENYS MARK, s.r.o. a EmcoSale, s.r.o. ako dodávateľom žalobcu nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru v zmysle § 19 ods. 1 Zákona o DPH a tým žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 Zákona o DPH.

8. Podľa daňových orgánov nebolo preukázané, že tieto spoločnosti boli skutočne účastné zdaniteľných plnení a že tovar skutočne dodali pre žalobcu. U dodávateľa RH Motors s.r.o. nebolo preukázané, že táto spoločnosť skutočne tovar nadobudla, disponovala ním a dodala ho daňovému subjektu a nebolo preukázané ani následné dodanie tohto tovaru daňovým subjektom odberateľovi do iného členského štátu. U dodávateľov RENYS MARK, s.r.o. a EmcoSale, s.r.o. taktiež nebolo preukázané, že tovarom disponovali a že ho dodali žalobcovi, pričom ani samotný konateľ spoločností G. X. iadne bližšie skutočnosti o dodaní tovaru neuviedol a nepredložil žiadne dôkazy o ním tvrdených skutočnostiach. Podľa žalovaného žalobca v odvolaní nepreukázal a žiadnymi dôkazmi nedoložil skutkový stav preverovaných plnení inak, ako ich v daňovej kontrole zistil a vo vyrubovacom konaní vyhodnotil správca dane.

9. V zákonom stanovenej lehote podal žalobca žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101925327/2019 zo dňa 12.08.2019, ktoré navrhoval zrušiť ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Banská Bystrica č. 101351101/2019 zo dňa 04.06.2019 a vec vrátiť orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie. Vec bola zapísaná pod sp. zn. 23S/211/2019.

10. Žalobca namietal, že rozhodnutia daňových orgánov sú založené na neúplnom a nedostatočnom dokazovaní, pričom dôkazy boli vyhodnotené jednostranne a v rozpore so skutočným stavom veci. Daňové orgány vo svojich rozhodnutiach zistené skutočnosti skresľujú a fabulujú v neprospech žalobcu.

11. Tvrdil, že predložil úplné a bezchybné doklady riadne potvrdzujúce reálne dodanie tovaru spoločnosťou RH Motors s.r.o. Faktúru predložil spolu s medzinárodným nákladným listom CMR, z ktorého vyplýva nie len dodanie tovaru, ale aj osoba prepravcu, údaje o konkrétnom vozidle. Predložil aj fotodokumentáciu zariadenia po dodaní v máji 2017. Následne tovar predal do Poľska. Úhrady realizoval výlučne prostredníctvom účtov v peňažných ústavoch. Žalobca ako podnikateľský subjekt by neplatil za tovar, ktorý mu nebol skutočne dodaný. Namietal, že daňové orgány nepreverovali účty obchodných partnerov, ani účty žalobcu.

12. Nezrovnalosti na strane tretích subjektov, nesúčinnosť, či nekontaktnosť dodávateľov, prípadne subdodávateľov nie je vecou žalobcu, ktorý v tomto smere správanie sa iných osôb nemá právne možnosť ovplyvniť.

13. K osobe H. I. uviedol, že je zapísaný ako konateľ spoločnosti RH Motors s.r.o. v obchodnom registri SR. Pre žalobcu boli rozhodujúce informácie vyplývajúce takto z registra, pričom poukázal na ustanovenie § 27 ods. 4 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka.

14. Žalobca vytykal daňovým orgánom, že mali vziať na zreteľ to, že dokazovať možno len objektívne okolnosti, na ktoré má ten-ktorý subjekt vplyv, a teda nemali požadovať od neho iné dôkazy, ktoré žalobca nemôže mať k dispozícii. Namietal, že dôkazné bremeno je v celom rozsahu a absolútne prenášané na žalobcu. Tvrdil, že ak je nesporná existencia nakúpeného materiálneho plnenia a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno a poukázal na rozhodnutie R1/2011.

15. Podľa žalobcu nárok na odpočet DPH nemôže byť ovplyvnený tým, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia, ktorá je zaťažená nezrovnalosťou alebo iným porušením daňových povinností, čo uvádzal vo vzťahu k poľskému odberateľovi spoločnosti VIOLETTE PRO Sp. Z o.o. Poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 1/2010 zo dňa 19.08.2010 ako aj na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-277/14 z 22.10.2015. Podľa žalobcu, ak dodávateľ má na uvedenej adrese len virtuálne sídlo, nijakým spôsobom nespochybňuje fakt, že na tomto mieste bol tovar naložený na prepravu.

16. Pre žalobcu sú nerozhodujúce okolnosti ohľadne toho, kto vystavil faktúry za subjekt RH Motors s.r.o. a nemá žiadnu zákonnú povinnosť tieto skutočnosti skúmať. Jedinou povinnosťou žalobcu bolo za dodaný tovar zaplatiť, k čomu došlo.

17. Vo vzťahu k dodávateľom RENYS MARK, s.r.o. a EmcoSale, s.r.o. uviedol, že záver daňových orgánov o neunesení dôkazného bremena a nepreukázaní, že došlo k dodaniu tovaru z ich strany je nesprávny, pretože aj z výsluchu svedka konateľa týchto dodávateľov pána X. jednoznačne vyplynulo, že tento potvrdil vystavenie faktúr žalobcovi ako aj uskutočnenie zdaniteľných plnení. Ak žalovaný uvádza, že svedok svoje tvrdenia nepreukázal ani príslušnými dokladmi a neboli preukázané ani jeho tvrdenia o dodaní tovaru spoločnosťou PROTIS s.r.o., Nová Baňa, žalovaný prenáša dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý však nevie ovplyvniť predkladanie dôkazov tretími subjektmi. Žalobca môže preukázať existenciu zdaniteľných plnení len v rámci svojich zákonných možností a prostriedkami, ktorými sám reálne disponuje.

18. S poukazom na judikatúru Európskeho súdneho dvora (C-354/03, C-355/03, C-484/03) a Najvyššieho súdu SR (rozsudok sp. zn. 3 Sžf 1/2011) uvádzal, že každá transakcia musí byť hodnotená samostatne, a teda nemožno na ňu ťaživo prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu.

19. Žalobca je presvedčený, že vyčerpá dôkazné bremeno, ktoré je objektívne možné. Pochybnosti, ktoré prípadne má správca dane vo vzťahu k vedeniu účtovníctva tretieho subjektu ako dodávateľa žalobcu, je nemožné vzťahovať priamo k účtovníctvu a daňovému konaniu žalobcu.

20. Žalobca tvrdil, že ak došlo k porušeniu povinností u iných subjektov, zodpovednosť by mala byť výlučne na týchto subjektoch a zároveň by nemal byť žalobca takto penalizovaný len z toho dôvodu, že sa to javí správcovi dane ako najefektívnejšia cesta. Poukázal pritom na závery rozsudku Najvyššieho

správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs 60/2017 zo dňa 30.01.2018, z ktorého vyplýva, že nie je možné akceptovať prístup správcu dane, ktorý postupuje tak, že daň vyrubí prakticky ktorémukoľvek subjektu, resp. uprednostňuje jeho výber u toho daňového subjektu, u ktorého to považuje z hľadiska vymáhateľnosti za jednoduchšie a je mu zrejme, že daňový výnos bude v tomto prípade zaručený, t. j. je neprípustné, aby bola prenášaná objektívna daňová zodpovednosť ktoréhokoľvek subjektu zapojeného v obchodnom reťazci a bola mu pričítaná zodpovednosť za pohyb a osud tovaru v rámci procesu výberu daní.

21. Žalobca namietal porušenie zásad správneho konania, a to zásady zákonnosti (§ 3 ods. 1 Správneho poriadku), zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 Správneho poriadku), zásady voľného hodnotenia dôkazov (§ 34 ods. 5 Správneho poriadku), zásady rovnosti a primeranosti (§ 3 ods. 4 Správneho poriadku).

22. Žalobca uzavrel, že daňové orgány zaťažili daňové konanie vadou spočívajúcou v nedostatočne zistenom skutkovom stave tým, že nepreukázali a v rozhodnutí ani riadne neodôvodnili svoje tvrdenia, že v prípadoch vyššie uvedených dodávateľských spoločnosti nedošlo k zdaniateľnému plneniu. Daňové orgány zistili skutkový stav veci nedostatočne, pričom nevyvrátili nejakým spôsobom to, že tovar a služby boli dodané, faktúry za tieto tovary a služby boli uhradené, a teda došlo k zdaniateľnému plneniu. S poukazom na zásady daňového konania a dokazovania v rámci daňovej kontroly, práve správca dane s cieľom spravodlivého a zákonného rozhodnutia musí zistiť skutkový stav riadne a objektívne, aby aj následné právne posúdenie veci vychádzalo zo spoľahlivo a pravdivo zisteného stavu veci. Povinnosťou žalovaného je vysporiadať sa so všetkými skutočnosťami a to nielen zistenými správcom dane, ale aj tvrdenými a dôkazmi podloženými daňovým subjektom. Rozhodnutie bez náležitého odôvodnenia je arbitrárnym a nepreskúmateľným. Namietal, že žalovaný úmyselne sťažuje uplatňovanie práv a právom chránených záujmov žalobcu tým, že mu v jeden deň doručí niekoľko rozhodnutí s rovnakým dátumom z rôznych zdaňovacích období a žalobca tak musí naraz podávať opravné prostriedky v niekoľkých daňových konaniach.

23. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. K žalobným námietkam uvedeným vo vzťahu k neuznanému odpočítaniu dane z dodávateľskej faktúry od deklarovaného dodávateľa RH Motors s.r.o. uviedol, že žalobcom nebolo preukázané, že došlo k dodaniu tovaru týmto dodávateľom. Spoločnosť RH Motors s.r.o. so správcom dane nespolupracovala, mala virtuálne sídlo, na ktorom sa konateľ nezdržoval a nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť. Z vyjadrení žalobcu vyplynulo, že obchody mal dojednávať s H. M., no nevedel ani ako vyzeral. Výpoveďou H. M. došlo k vyvráteniu tvrdení žalobcu, nakoľko ten v mene spoločnosti RH Motors s.r.o. nevykonával žiadne obchody, a to ani so žalobcom a nevystavil ani žiadne doklady. Nepoznal žalobcu, ani jeho konateľa. Dodanie tovaru spoločnosťou RH Motors s.r.o. nebolo preukázané ani konateľom H. I., nakoľko táto osoba nebola nájdená a preverovaný pas patril inému držiteľovi. Správca dane preveroval aj následné dodanie predmetného tovaru do Poľska odberateľovi VIOLETTE PRO Sp. Z o.o., ktorý však nepodal daňové priznania a žiadne nadobudnutie tovaru od žalobcu nedeklaroval. Ani preverovaním u prepravcu sa dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované nepreukázalo. Žalobca bol vyzvaný, aby sa k preverovaným skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Podľa žalovaného všetky tieto zistenia poukazujú na skutočnosť, že žalobca nevykonával základné úkony jemu dostupné k prevereniu si obchodných partnerov tak RH Motors s.r.o., ako aj poľského odberateľa. Z predloženej fotodokumentácie filtračného zariadenia nevyplývajú žiadne skutočnosti, ktoré by preukazovali, že sa jedná o predmetný tovar dodaný práve dodávateľom RH Motors s.r.o.

24. Správca dane preveroval tvrdenia žalobcu o dodaní tovaru deklarovanými dodávateľmi RENYS MARK, s.r.o. a EmcoSale, s.r.o. a aby mohli byť skutočnosti uvedené v predložených dokladoch akceptovateľné museli by spĺňať podmienky preukaznosti hmotnoprávneho nároku na odpočítanie dane a jeho verifikovateľnosti. Žalobca pre unesenie vlastnej dôkaznej povinnosti je povinný disponovať takými dôkazmi, ktoré je možné verifikovať. Ak takéto dôkazy nemal, nemožno tvrdiť, že uniesol svoje dôkazné bremeno a samotné tvrdenia žalobcu neboli preukazujúcim dôkazom a ani predložené faktúry, dodacie listy, pokiaľ z nich nevyplývali skutočnosti, ktoré by priamo a overiteľne preukazovali, že k dodaniu tovarov došlo deklarovanými dodávateľmi. Inak sa stali len vyhlásením daňového subjektu bez možnosti overenia. Ani výpoveďou konateľa týchto dvoch dodávateľov G. X. nebolo preukázané dodanie tovarov.

25. Správca dane požadoval predloženie len takých dôkazov, ku ktorým má žalobca prístup a ktoré by preukazovali uskutočnenie zdaniteľných plnení s jeho priamymi obchodnými partnermi. Žalobcovi však chýbali základné znalosti o obchodných partneroch. Žalobcovi neboli pripisované pochybenia iných subjektov a ani nedošlo k presunu dôkazného bremena na žalobcu.

26. Podľa žalovaného nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra nie je dôkazom skutočnosti, že žalobca nakúpil tovary a služby, pri ktorých vznikla daňová povinnosť. Správca dane nie je povinný dokazovať uskutočnenie obchodu, nakoľko táto povinnosť patrí do povinností žalobcu, ktorý si uplatnil odpočítanie dane.

27. Napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj správca dane nebolo založené na podvodnom konaní žalobcu, ani na jeho vedomosti o podvodnom konaní v rámci deklarovaných obchodných transakcií, ale bolo založené na tom, že žalobca nezvládol svoje dôkazné bremeno, pretože nepreukázal, že boli splnené podmienky na odpočítanie dane stanovené Zákonom o DPH. Daňové orgány odôvodnili, prečo žalobcom predložené faktúry sami o sebe (a ani v spojení s ďalšími žalobcom predloženými dokladmi) nestačili na preukázanie toho, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení týmito deklarovanými dodávateľmi.

28. Správca dane postupoval v zmysle prejednávacej zásady, keďže v daňovom konaní neplatí vyhľadávacia zásada, a teda správca dane nemal povinnosť zabezpečovať dôkazy v prospech žalobcu. Správca dane vykonal dokazovanie v súlade s § 24 Daňového poriadku, dokazovanie viedol čo najúplnejšie, keď preveroval dodanie tovarov deklarovanými dodávateľmi, vypočul svedkov a umožnil samotnému žalobcovi predloženie dôkazov preukazujúcich dodanie tovarov deklarovanými dodávateľmi. Správca dane pre prijatie záveru vykonal dostatočné dokazovanie, z ktorého vyplynulo, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Správca dane si dôkaznú povinnosť splnil a ťažisko dôkazného bremena je na žalobcovi ako daňovom subjekte. Keďže správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, vykonal k tomuto účelu dokazovanie, pričom dôkazy hodnotil jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach.

29. Podľa žalovaného z rozhodnutia správca dane a žalovaného jednoznačne vyplýva, že správca dane mal zistený skutkový stav potrebný na vydanie rozhodnutia. Vychádzal z dôkazov získaných v rámci kontroly, vyrubovacieho konania a predložených žalobcom. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

30. Žalovaný uzavrel, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa, ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správca dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. V danom prípade správca dane ani neprenášal neúmerne dôkazné bremeno na žalobcu nad rámec zákona, a rovnako nešlo ani o prenášanie zodpovednosti za plnenie povinností deklarovaných dodávateľov, resp. ich subdodávateľov na žalobcu. Dôkazy, ktoré predložil žalobca boli dôvodne spochybnené objektívnymi zisteniami správca dane. Nie je úlohou správca dane informovať žalobcu, ktorý dôkaz je na preukázanie jeho tvrdení potrebné predložiť a ktorému by bola priznaná relevantná dôkazná sila najmä, ak „bežné“ doklady ako sú faktúry boli predložené a správcom dane spochybnené. Žalovaný nesúhlasil ani s námietkou o nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia a poukázal na to, že sa nevyžaduje, aby na každú zistenú skutočnosť alebo každý argument žalobcu bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Žalovaný aj správca dane sa zaoberali všetkými relevantnými skutočnosťami, pričom žalobca neuvádza a nešpecifikuje v čom by sa mal správca dane a žalovaný dopustiť chýb a akým spôsobom mali sťažiť uplatňovanie práv a právom chránených záujmov žalobcu.

31. B. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím č. 101351693/2019 zo dňa 04.06.2019 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku rozdiel dane v sume 131 212,44 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017 (daň vyrubená podaným daňovým priznaním 22 933,78 Eur, daň zistená správcom dane 154 146,22 Eur, rozdiel dane v sume 131 212,44 Eur).

32. Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán rozhodnutím č. 101925394/2019 zo dňa 12.08.2019 rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

33. Daňovou kontrolou a na základe dokladov predložených daňovým subjektom k výkonu daňovej kontroly bolo správcom dane zistené, že si daňový subjekt v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2017 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 58 900,00 EUR z nasledovných dodávateľských faktúr od dodávateľa RH Motors s.r.o., Bojnická 22, Bratislava, IČO: 475 256 14, ktorých predmetom boli filtračné zariadenia:

- faktúra č. 01170616 zo dňa 20.06.2017 v sume základ dane 147 250,00 EUR, 20% DPH 29 450,00 EUR, celkom 176 700,00 EUR,
- faktúra č. 01170626 zo dňa 26.06.2017 v sume základ dane 147 250,00 EUR, 20% DPH 29 450,00 EUR, celkom 176 700,00 EUR.

34. Ďalej si daňový subjekt za zdaňovacie obdobie jún 2017 uplatnil odpočítanie dane v sume 38 163,60 EUR z nasledovných dodávateľských faktúr od dodávateľa INVESTMENT HOUSE s.r.o., Dunajská 8, Bratislava, IČO: 473 989 22:

- faktúra č. 0010617 zo dňa 02.06.2017 v sume základ dane 32 880,00 EUR, 20% DPH 6 576,00 EUR, celkom 39 456,00 EUR autodiely (zadné ramená, upravený motor V.),
- faktúra č. 0020617 zo dňa 07.06.2017 v sume základ dane 6 504,00 EUR, 20% DPH 1 300,80 EUR, celkom 7 804,80 EUR autodiely (brzdové kotúče, brzdové strmene, tehlica zadnej nápravy, pneumatiky P.),
- faktúra č. 0030617 zo dňa 09.06.2017 v sume základ dane 3 690,00 EUR, 20% DPH 738,00 EUR, celkom 4 428,00 EUR administratívne služby,
- faktúra č. 0040617 zo dňa 13.06.2017 v sume základ dane 52 020,00 EUR, 20% DPH 10 404,00 EUR, celkom 62 424,00 EUR autodiely (motor P., prevodovka P.),
- faktúra č. 0050617 zo dňa 16.06.2017 v sume základ dane 74 872,00 EUR, 20% DPH 14 974,40 EUR, celkom 89 846,40 EUR autodiely (riadiaca jednotka, výfukový filter, prevodovka, náprava, palivová nádrž, hydraulický piest, náboj a vyváženie diskov),
- faktúra č. 0060617 zo dňa 27.06.2017 v sume základ dane 16 000,00 EUR, 20% DPH 3 200,00 EUR, celkom 19 200,00 EUR tepovanie áut,
- faktúra č. 0070617 zo dňa 28.06.2017 v sume základ dane 4 852,00 EUR, 20% DPH 970,40 EUR, celkom 5 822,40 EUR manažérske služby.

35. Daňový subjekt si za zdaňovacie obdobie jún 2017 tiež uplatnil odpočítanie dane v sume 34 148,84 EUR z dodávateľských faktúr od dodávateľa EV Services s.r.o., Hviezdoslavova 18, Zvolen, IČO: 507 075 66:

- faktúra č. 10201704 zo dňa 02.06.2017 v sume základ dane 46 758,00 EUR, 20% DPH 9 351,60 EUR, celkom 56 109,60 EUR autodiely (titánové poloosi, náprava, zadná náprava),
- faktúra č. 10201705 zo dňa 14.06.2017 v sume základ dane 2 616,00 EUR, 20% DPH 523,20 EUR, celkom 3 139,20 EUR autodiely (homokineticke kĺby vonkajšie a vnútorné),
- faktúra č. 10201706 zo dňa 19.06.2017 v sume základ dane 57 313,70 EUR, 20% DPH 11 462,74 EUR, celkom 68 776,44 EUR nakladanie bágrom,
- faktúra č. 10201707 zo dňa 30.06.2017 v sume základ dane 64 056,49 EUR, 20% DPH 12 811,30 EUR, celkom 76 867,79 EUR drvenie kameniva.

36. Z odôvodnení rozhodnutí správcu dane a žalovaného vyplýva, že daňové orgány na základe zistení z daňovej kontroly a vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal, že nákup tovaru a služieb za zdaňovacie obdobie jún 2017 sa uskutočnil tak, ako bol deklarován na dodávateľských faktúrach od deklarováných dodávateľov spoločností RH Motors s.r.o., INVESTMENT HOUSE s.r.o. a EV Services s.r.o., čím žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane uvedené v § 49 Zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že spoločnostiam ako dodávateľom žalobcu nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru a služieb v zmysle § 19 ods. 1, ods. 2 Zákona o DPH a tým žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 Zákona o DPH.

37. V zákonom stanovenej lehote podal žalobca žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101925394/2019 zo dňa 12.08.2019, ktoré navrhoval zrušiť ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Banská Bystrica č. 101351693/2019 zo dňa

04.06.2019 a vec vrátiť orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie. Vec bola zapísaná pod sp. zn. 23S/212/2019.

38. Žalobca nad rámec argumentácie uvedenej v žalobe pod sp. zn. 23S/211/2019 vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti INVESTMENT HOUSE s.r.o. uviedol, že svedok B. T., konateľ dodávateľa potvrdil skutočnosti deklarované žalobcom. Podotkol, že svedok nemohol predložiť všetky listinné dôkazy, nakoľko jeho účtovníctvo bolo zaistené Kriminálnym úradom Finančnej správy. Vo vzťahu k spoločnosti dodávateľa EV Services s.r.o. vytykal žalovanému, že sa obmedzil len na vyslovenie záveru, že B. T. bol konateľom EV Services s.r.o. a súčasne splnomocnený zástupca spoločnosti Zylam spol. s r. o., takže sa jednoznačne jedná o vzájomne personálne prepojené osoby. Žalobca tvrdil, že aj vo vzťahu k tomuto dodávateľovi vyčerpал vlastné dôkazné bremeno a skutočnosti ním tvrdené konateľ dodávateľa B. T. potvrdil. Vzťahy jeho dodávateľa a dodávateľových dodávateľov nemajú vplyv na oprávnenie daňového subjektu uplatniť si odpočet, pretože vzťahy týchto tretích subjektov nemajú na daňový subjekt dopad a daňový subjekt tieto nevie ovplyvniť. Za relevantný nepovažoval ani ďalší dôvod, o ktorý žalovaný oprel svoje rozhodnutie, že na základe miestneho zisťovania v sídle spoločnosti EV Services s.r.o., bolo zistené, že sa jedná o virtuálne sídlo. Namietal, že o miestnom zisťovaní nebol právny zástupca, ani žalobca informovaný, čím mu bola odňatá možnosť zúčastniť sa miestneho zisťovania, pričom vznikajú pochybnosti o dôveryhodnosti takýchto zistení správcu dane, na ktoré žalobca nemôže reagovať a tieto ovplyvniť.

39. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Nad rámec argumentácie uvedenej vo vyjadrení k žalobe 23S/211/2019, vo vzťahu k dodávateľovi INVESTMENT HOUSE s.r.o. uviedol, že dodanie tovarov a služieb nebolo preukázané ani vyjadreniami konateľa B. T., ktorý ako jediný spoločník a konateľ neposkytol žiadne relevantné vyjadrenia na preukázanie fakturovaných plnení pre žalobcu okrem tvrdení, že k dodaniu došlo a služby a tovary sú identifikované v súpisoch a objednávkach. K dodaniu autodiélov malo podľa jeho vyjadrení dôjsť spoločnosťou DIXEM s.r.o. do skladových priestorov na adrese N., F. T. X, pričom správca dane zistil, že takéto skladové priestory tam spoločnosť INVESTMENT HOUSE s.r.o. nemá. V prípade administratívnych, manažérskych služieb a tepovania vozidiel uvádzal, že mali byť vykonané zamestnancami, ale z údajov finančnej správy vyplynulo, že spoločnosťou INVESTMENT HOUSE s.r.o. nebolo za rok 2017 podané hlásenie zo závislej činnosti, ktorým by priznala príjmy pre zamestnancov. B. T. nepredložil žiadne doklady a dôkazy, ktoré by dodanie pre žalobcu preukazovali. Najskôr uvádzal, že doklady predložil na Daňový úrad Žilina, čo bolo správcom dane vyvrátené a neskôr uvádzal, že doklady mali byť zaistené kriminálnym úradom. Ani žalobca nepredložil žiadne dôkazy (okrem faktúr, dodacích listov a objednávok), že k dodaniu tovarov a služieb došlo práve dodávateľom INVESTMENT HOUSE s.r.o., keď len tvrdil, že tento tovar bol použitý ako náhradné diely v rámci jeho vozového parku, avšak bez bližšej identifikácie autodiélov, bez predloženia dôkazov o montáži a pod. V prípade manažérskych a administratívnych služieb žalobca uvádzal, že malo ísť o vybavovanie objednávok, korešpondencie, logistického plánu z dôvodu časového zaťaženia a v prípade tepovania a čistenia vozidiel používaných v rámci podnikania, avšak opätovne bez bližšej špecifikácie, spôsobu a rozsahu poskytnutia, či už manažérskych, administratívnych služieb alebo tepovania vozidiel, a to aj napriek tomu, že ho správca dane na predloženie dôkazov vyzýval. Vo vzťahu k spoločnosti EV Services s.r.o. žalovaný konštatoval, že táto spoločnosť na výzvu správcu dane nereagovala a nepredložila žiadne doklady, ktoré by uskutočnenie zdaniteľných plnení pre žalobcu preukazovali a ani na adrese sídla sa nenachádzala. Podľa údajov z kontrolného výkazu spoločnosť evidovala dodávateľské faktúry len od spoločnosti Zylam spol. s r.o., v ktorej bol konateľ B. T. a v súčasnosti je konateľom rumunský občan, pričom spoločnosť viackrát zmenila obchodný názov. Rovnako výpoveďou B. T. nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosťou EV Services s.r.o., nakoľko ten nevedel uviesť ani dodávateľov autodiélov, nevedel uviesť kto vykonal práce bagrom a drvenie kameniva a nevedel ani uviesť, komu patrili zariadenia, ktorými mali byť tieto práce vykonané. Ani samotný žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že došlo k dodaniu tovarov a služieb dodávateľmi INVESTMENT HOUSE s.r.o. a EV Services s.r.o., na výzvy správcu dane nepredložil také dôkazy, ktoré by žalobcom deklarované skutočnosti reálne preukazovali.

40. K miestnemu zisťovaniu u spoločnosti EV Services s.r.o., kde malo byť žalobcovi odňaté právo sa zúčastniť, žalovaný uviedol, že správca dane vykonal za účelom preverenia uplatneného práva na odpočítanie dane z faktúr od tohto dodávateľa miestne zisťovanie v sídle spoločnosti v súlade s ustanoveniami § 37, § 38 a § 39 Daňového poriadku. Keďže miestne zisťovanie sa nevykonávalo priamo u žalobcu, ale v priestoroch dodávateľa, nemohlo dôjsť k porušeniu žiadnych práv žalobcu, u

ktorého nebolo vykonávané miestne zisťovanie. Z Daňového poriadku nevyplýva, že by kontrolovaný daňový subjekt mal byť účastný na takomto miestnom zisťovaní, nejednalo sa pritom ani výsluch svedka. Navyše, so všetkými zisteniami, vrátane vykonaného miestneho zisťovania, bol žalobca oboznámený a bolo mu umožnené, aby sa k nim vyjadril.

41. C. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím č. 101353906/2019 zo dňa 04.06.2019 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku rozdiel dane v sume 88 786,32 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017 (daň vyrubená podaným daňovým priznaním 9 118,79 Eur, daň zistená správcom dane 97 905,11 Eur, rozdiel dane v sume 88 786,32 Eur).

42. Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán rozhodnutím č. 101925463/2019 zo dňa 12.08.2019 rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

43. Daňovou kontrolou a na základe dokladov predložených daňovým subjektom k výkonu daňovej kontroly bolo správcom dane zistené, že si daňový subjekt v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2017 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 58 900,00 EUR z nasledovných dodávateľských faktúr od dodávateľa RH Motors s.r.o., Bojnická 22, Bratislava, IČO: 475 256 14, ktorých predmetom boli filtračné zariadenia:

- faktúra č. 01170710 zo dňa 10.07.2017 v sume základ dane 147 250,00 EUR, 20% DPH 29 450,00 EUR, celkom 176 700,00 EUR,
- faktúra č. 01170706 zo dňa 06.07.2017 v sume základ dane 147 250,00 EUR, 20% DPH 29 450,00 EUR, celkom 176 700,00 EUR.

44. Ďalej si daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane v sume 7 920,00 EUR z nasledovných dodávateľských faktúr od dodávateľa INVESTMENT HOUSE s.r.o., Dunajská 8, Bratislava, IČO: 473 989 22:

- faktúra č. 0010717 zo dňa 07.07.2017 v sume základ dane 17 000,00 EUR, 20% DPH 3 400,00 EUR, celkom 20 400,00 EUR tepovanie áut,
- faktúra č. 0020717 zo dňa 14.07.2017 v sume základ dane 4 000,00 EUR, 20% DPH 800,00 EUR, celkom 4 800,00 EUR administratívne služby,
- faktúra č. 0030717 zo dňa 20.07.2017 v sume základ dane 5 600,00 EUR, 20% DPH 1 120,00 EUR, celkom 6 720,00 EUR manažérske služby,
- faktúra č. 0040717 zo dňa 13.06.2017 v sume základ dane 13 000,00 EUR, 20% DPH 2 600,00 EUR, celkom 15 600,00 EUR marketingová kampaň a prieskum trhu BB kraj.

45. Daňový subjekt si tiež uplatnil odpočítanie dane v sume 21 966,32 EUR z dodávateľských faktúr od dodávateľa EV Services s.r.o., Hviezdoslavova 18, Zvolen, IČO: 507 075 66:

- faktúra č. 10201708 zo dňa 19.07.2017 v sume základ dane 14 644,21 EUR, 20% DPH 2 928,84 EUR, celkom 17 573,05 EUR nakladanie bagrom,
- faktúra č. 10201709 zo dňa 24.07.2017 v sume základ dane 34 780,00 EUR, 20% DPH 6 956,00 EUR, celkom 41 736,00 EUR drvenie kameniva,
- faktúra č. 10201710 zo dňa 27.07.2017 v sume základ dane 16 474,74 EUR, 20% DPH 3 294,95 EUR, celkom 19 769,69 EUR bager,
- faktúra č. 10201711 zo dňa 31.07.2017 v sume základ dane 43 932,64 EUR, 20% DPH 8 786,53 EUR, celkom 52 719,17 EUR triedenie kameniva.

46. Z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že na základe zistení z daňovej kontroly a výsledkov vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal, že nákup tovaru a služieb sa uskutočnil tak, ako bol deklarován na dodávateľských faktúrach od deklarovateľov RH Motors s.r.o., INVESTMENT HOUSE s.r.o. a EV Services s.r.o., čím žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie jún 2019 uvedené v § 49 Zákona o DPH. Podľa daňových orgánov dodávateľom žalobcu nevznikla daňová povinnosť z dodania deklarovateľného tovaru a služieb v zmysle § 19 ods. 1, ods. 2 Zákona o DPH a tým žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 Zákona o DPH.

47. V zákonom stanovenej lehote podal žalobca žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101925463/2019 zo dňa 12.08.2019, ktoré navrhoval zrušiť ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Banská Bystrica č. 101353906/2019 zo dňa

04.06.2019 a vec vrátiť orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie. Vec bola zapísaná pod sp. zn. 23S/213/2019.

48. Žaloba je v zásade identická so žalobou 23S/212/2019, v ktorej žalobca argumentoval rovnako, čo do skutkových okolností, ako aj právneho posúdenia veci, nakoľko sa jedná o tých istých dodávateľov. Taktiež žalovaný vo vyjadrení k tejto žalobe argumentoval rovnako ako vo vyjadrení k predchádzajúcej žalobe vo vzťahu k identickým dodávateľom a rovnako vo vzťahu k ostatným všeobecným spoločným žalobným námietkam.

49. Žalobca nevyužil možnosť podať na vyjadrenia žalovaného repliky.

50. Správny súd nevyhovel návrhom žalobcu na priznanie odkladného účinku správnym žalobám a uzneseniami č. k. 23S/211/2019-64 zo dňa 14.01.2020, č. k. 23S/212/2019-72 zo dňa 14.01.2020 a č. k. 23S/213/2019-75 zo dňa 14.01.2020, majúc za to, že žalobca dostatočným spôsobom neosvedčil, že by okamžitým výkonom napadnutých rozhodnutí žalovaného došlo k niektorému z dôsledkov uvedených v ustanovení § 185 písm. a) SSP, návrhy zamietol podľa § 188 SSP, z dôvodov podrobnejšie uvedených v odôvodnení týchto uznesení.

51. Na prejednanie žalôb správny súd nariadil pojednávanie podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP na 03.06.2020, ktorého sa zúčastnili zástupcovia oboch účastníkov konania. Na pojednávaní správny súd podľa § 65 ods. 1 SSP spojil na spoločné konanie vecí, ktoré začali pod sp. zn. 23S/211/2019, 23S/212/2019 a 23S/213/2019 s tým, že spoločné konanie o predmetných žalobách sa ďalej bude viesť pod sp. zn. 23S/211/2019. Správny súd pristúpil k fakultatívnemu spojeniu vecí z dôvodu, že veci spolu skutkovo a právne súvisia, jedná sa o tých istých účastníkov konania, žalobami napadnuté rozhodnutia vzišli z vyrubovacích konaní po jednej daňovej kontrole, pričom sa jedná v zásade aj o rovnakých dodávateľov žalobcu v jednotlivých zdaňovacích obdobiach.

52. Na pojednávaní právny zástupca žalobcu predniesol, že všetky dôvody pre ktoré rozhodli daňové orgány tak ako rozhodli, sa netýkajú priamo žalobcu, ale jeho dodávateľov. V podstate bola porušená zásada, ktorá nebola rešpektovaná, a to zásada daňovej neutrality. Nad rámec uvedeného v žalobách predniesol, že rozhodnutia žalovaného sú paakty, pretože žalovaný napriek tomu, že Daňový poriadok v § 30 mu ukladá povinnosť doručiť rozhodnutia v elektronickej podobe s doložkou autorizácie, nestalo sa tak a stále sú daňovému subjektu doručované rozhodnutia v listinnej podobe. Zastával názor, že ani prechodné ustanovenie § 165b Daňového poriadku nepojednáva o tom, že by Finančné riaditeľstvo SR nemuselo doručovať elektronicke a tvrdil, že žalovaný pri doručovaní rozhodnutí porušuje Daňový poriadok. Dôsledkom nesprávneho doručovania rozhodnutí žalobcovi je skutočnosť, že doteraz riadne nedoručené rozhodnutia žalovaného nemohli nadobudnúť ani právoplatnosť ani vykonateľnosť.

53. Poverený zástupca žalovaného k meritu veci na pojednávaní uviedol, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, pričom žalovaný zotrváva na záveroch k akým dospel a navrhoval žaloby ako nedôvodné zamietnuť. K forme doručovania rozhodnutí poukázal na § 165b Daňového poriadku, v zmysle ktorého sa očakáva osobitné oznámenie zverejnené na webovom sídle finančnej správy, k čomu doposiaľ pri DPH nedošlo, a preto finančné riaditeľstvo stále doručuje ako doteraz. Potvrdil však, že je rozdielny postup napríklad pri doručovaní rozhodnutí u colnej sekcie.

54. Krajský súd v Banskej Bystrici, ako súd správny, vecne a miestne príslušný na prejednanie vecí, preskúmal v spoločnom konaní žalobami napadnuté rozhodnutia žalovaného a im predchádzajúce prvostupňové rozhodnutia správcu dane, ako aj postup daňových orgánov, a to v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobách v súlade s § 134 ods. 1 SSP a dospel k záveru, že žaloby nie sú dôvodné, preto žaloby zamietol podľa § 190 SSP.

55. Podľa § 2 ods. 1 SSP; 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.

56. Podľa § 2 ods. 2 SSP; 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.

57. Podľa § 6 ods. 1 SSP; správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

58. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. (Zákon o DPH); právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

59. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

61. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH; predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

62. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH; predmetom dane je poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

63. Podľa § 19 ods. 1 prvá veta Zákona o DPH; daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

64. Podľa § 19 ods. 2 prvá veta Zákona o DPH; daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

65. Podľa § 2 písm. a) Daňového poriadku; na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

66. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku; pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

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

69. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku; daňový subjekt preukazuje  
a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,  
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,  
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

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

73. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku; správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

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

75. Vzhľadom na dispozičnú zásadu nie je súdny prieskum absolútny, ale je vymedzený rozsahom žalobných bodov. Úlohou správneho súdu pri výkone správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, či pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou orgán verejnej správy rešpektoval príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

76. Predmetom súdneho prieskumu bolo posúdiť zákonnosť žalobami napadnutých rozhodnutí, vrátane rozhodnutia správcu dane, ktoré boli založené na neunesení dôkazného bremena žalobcu pre úspešné uplatnenie nároku na odpočítane DPH. Spornou otázkou je právne vymedzenie splnenia formálnych a vecných podmienok uplatneného odpočítania DPH u konkrétnych deklarovaných zdaniteľných obchodov, t. j. sporným je to, či daňové orgány dospeli k správne právnemu záveru o neuznaní odpočítania dane z vyššie označených faktúr od deklarovaných dodávateľov.

77. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

78. Právo odpočítať DPH z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou podľa odsekov 3 a 6. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z., o daní z pridanej hodnoty). Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., o daní z pridanej hodnoty, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

79. Správca dane dospel k záveru (stotožnil sa s ním aj žalovaný), že na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku zo zistených objektívnych skutočností vyplynulo, že vyššie opísané zdaniteľné obchody sa s dodávateľmi tovaru a služieb neuskutočnili tak, ako sú deklarované. Podľa daňových orgánov žalobca neunesol dôkazné bremeno, ktoré ho zaťažuje preukázať tvrdenia a pravdivosť deklarovaných skutočností.

80. Správny súd mal z obsahu pripojených administratívnych spisov za preukázané, že správca dane vykonal v danej veci rozsiahle dokazovanie a v zhode so žalovaným zastáva názor, že záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

81. Pre uznanie odpočítania dane musia byť splnené kumulatívne všetky vecné aj formálne podmienky. Súdny dvor EÚ pod pojmom vecné podmienky rozumie - vznik práva na odpočítanie dane a skutočnosť, že dodaný tovar alebo služby budú využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení. Formálnymi podmienkami sú včas podané riadne daňové priznanie, existencia

faktúry vystavenej dodávateľom, ktorá obsahuje všetky povinné údaje a splnenie podmienok týkajúcich sa podrobného a kontrolne preukazného účtovania u zdaniteľnej osoby.

82. V predmetnej veci žalobca disponuje faktúrami (a v niektorých prípadoch ďalšími listinami - objednávkami a úhradami) vystavenými od dodávateľov. Rovnako, ani daňové priznanie nebolo spochybňované po formálnej stránke. Daňové orgány však svoje rozhodnutia opreli o nesplnenie vecných podmienok, pretože chýba preukázanie dodania tovaru/služieb vyššie uvedenými deklarovateľmi. Za takejto situácie sa žalobcovi nepodarilo preukázať splnenie všetkých vecných podmienok, t. j., že na vstupe u žalobcu bol dodaný tovar/služby zdaniteľnou osobou, teda konkrétnym deklarovateľom s takým dôsledkom, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly spochybnil, že dodávateľia tovaru a služieb objektívne mohli žalobcovi dodať fakturovaný tovar/služby. Z obsahu administratívnych spisov je zrejmé, že správca dane žalobcu vyzýval odstrániť vzniknuté pochybnosti tak, aby neúplné údaje doplnil a nejasnosti objasnil, teda, aby pravdivosť deklarovanej skutočnosti aj preukázal.

83. Vo svetle objektívnych zistení správcou dane, správca dane spochybnil dôkaznú hodnotu dôkazov žalobcu, ich preukaznosť, a preto bolo povinnosťou žalobcu protidôkazmi preukázať uskutočnenie preverovaných zdaniteľných plnení označenými dodávateľmi ako základnej podmienky daňovej uplatniteľnosti práva na odpočítanie DPH v zmysle ustanovenia § 49 a § 51 Zákona o DPH. Správny súd sa v plnom rozsahu stotožňuje so záverom daňových orgánov, že žalobca neunesol vlastné dôkazné bremeno v procese uplatňovania práva na odpočítanie DPH, čím nedošlo k eliminovaniu pochybností správcu dane týkajúcich sa zistených skutočností. Vyčerpanie vlastného dôkazného bremena nemožno zamieňať s unesením dôkazného bremena. Ak žalobca nedisponuje ďalšími dôkazmi, ktorými by vedel preukázať správnosť údajov v daňovom priznaní, oprávnenosť uplatneného odpočítania dane a tie dôkazy, ktoré vyčerpal, vo svetle objektívnych zistení správcou dane a žalovaným, nepreukazujú ním deklarovánú skutočnosť ohľadom zdaniteľných obchodov, uviazol v dôkaznej núdzi. Zákonným dôsledkom je nepreukázanie splnenia zákonných, vecných a formálnych požiadaviek, ktoré pre uplatnenie práva na odpočítanie dane vyplývajú z ustanovení § 49 ods. 1 a 2, ako aj § 51 ods. 1 Zákona o DPH a ktoré musia byť splnené kumulatívne. Za danej situácie nie je na mieste konštatovať, že právo na odpočítanie DPH nevniklo, ale že daňový subjekt nepreukázal splnenie podmienok stanovených v zákone o DPH na uplatnenie práva na odpočítanie dane (sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018).

84. K namietanému presunu dôkazného bremena na žalobcu, správny súd poukazuje na záver Ústavného súdu SR vyplývajúci z rozhodnutia II. ÚS 705/2017 z 15.11.2017: „Východisko argumentácie súdov, podľa ktorého v prípade správcou dane preukázaných pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt, je možné považovať za ústavne konformné. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane...“

85. Ani žalobnú námietku o neprimeranom zaťažovaní dôkazným bremenom žalobcu ohľadom preukazovania okolností u iných obchodných spoločností, nepovažuje správny súd za dôvodnú. Správca dane vykonal rozsiahle zisťovanie za účelom preverenia deklarovanej obchodných transakcií. Žalobcu nezaťažoval dôkazným bremenom v takom rozsahu, v ktorom by ho zaťažovať nemalo. Naopak, sám správca dane vykonal množstvo dôkazov, ktorými sa snažil preveriť žalobcom tvrdené skutočnosti. Správca dane a aj žalovaný vyhodnotili všetky skutočnosti, ktoré boli zistené a vyplynuli z vykonaných dôkazov, a to jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach. Neprihliadali účelovo na tie skutočnosti, ktoré boli v neprospech žalobcu, ale prihliadli na všetky skutočnosti, ktoré boli zistené, a to či už vo vzťahu k predloženým dokladom, k výpovediam svedkov, k personálnym a iným zmenám v spoločnostiach vyskytujúcich sa u dodávateľov, ku skutočnostiam týkajúcim sa prepravy tovaru a podobne.

86. Pritom nemožno opomíňať skutočnosť, že daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím, keďže pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt (sp. zn. 2 Sžf 36/2016 z 13.06.2018). Odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane (sp. zn. 8 Sžf/79/2014 z 29.09.2016). Daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno (sp. zn. 8 Sžf 75/2014 z 29.09.2016).

87. Správny súd sa stotožnil so záverom daňových orgánov, že žalobca nepredložil hodnoverné, pravdivé faktúry na obsah deklarovaných zdaniteľných obchodov, ktorý nebol preukázaný po stránke hodnovernosti vo vzťahu k identifikácii skutočných dodávateľov tovaru/služieb. Preukázanie skutočného dodávateľa pritom patrí medzi základné vecné podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane, bez splnenia ktorej nie je možné v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora (rozsudok C-324/11 vo veci S., bod 45, posledná veta) vyhovieť právu na odpočítanie dane.

88. Za dôvodnú žalobnú námietku, nepovažuje správny súd ani námietku, že rozhodnutia boli vydané na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, len na domnienkach s tým, že daňové orgány sa snažia žalobcu obviňovať z daňového podvodu. Z obsahu administratívnych spisov vyplývajú dôkazy vykonané správcom dane. Účelom daňového konania, vrátane daňovej kontroly, je preveriť a určiť správnu výšku dane a nie preverovať a vyvodzovať trestnoprávnu zodpovednosť za spáchanie daňových trestných činov. K uvedenému nezaväzuje daňové orgány ani judikatúra Súdneho dvora EÚ. Aj keď z rozsudkov Súdneho dvora EÚ vyplývajú závery vo vzťahu k „zneužitíu práva“ (používa terminológiu aj ako „podvod na DPH“, „daňový podvod“), obsah ktorého ale nie je totožný s obsahom pojmu daňového podvodu v zmysle § 277a zákona č. 300/2005 Z. z. Trestného zákona. Nie každé porušenie Zákona o DPH, znamenajúce úpravu výšky dane po vykonanej daňovej kontrole, predstavuje zároveň aj spáchanie daňového trestného činu. Správny súd, v zhode so žalovaným konštatuje, že daňové orgány nekonali s úmyslom žalobcu obviňovať z daňového podvodu, ale účelom daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo určiť správnu výšku dane, preveriť, či žalobca spĺňa hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane. Ak sa splnenie vecných - v zákone stanovených podmienok - nepreukáže, odpočítanie dane mu nie je možné priznať. Trestnoprávna zodpovednosť daňového subjektu presahuje rozsah konania pred daňovými orgánmi.

89. Správny súd poukazuje na závery rozsudku Súdneho dvora C-80/11 a C-142/11 z 21.06.2012, z ktorého vyplýva zamietnutie zo strany daňového orgánu práva na odpočítanie DPH v prípade nezákonného konania osoby, ktorá vystavila faktúru a povinnosť zdaniteľnej osoby zabezpečiť sa o zákonom konaní (dodržiavaní daňových povinností) osoby vystavujúcej faktúru (dodávateľa, subdodávateľa) a preukázať ho. Súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, resp. ďalších v reťazci, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, aby sa tak zabezpečil o jeho spoľahlivosti. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (bod 54 rozsudku „P.“).

90. S vyššie uvedenou požiadavkou správny súd poukazuje aj na závery Najvyššieho súdu SR vyslovené v rozsudku sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018, v zmysle ktorých je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch vzhľadom na nevylúčenie možnosti vykonania daňovej kontroly v relatívne dlhom časovom úseku si daňový subjekt zabezpečí dostatok hodnoverných dôkazných prostriedkov ohľadom priebehu zdaniteľného obchodu tak, aby za každých okolností vedel preukázať zrealizovanie zdaniteľného obchodu spôsobom opísaným vo faktúre a aby bol schopný za každých okolností odstrániť pochybnosti daňových orgánov o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu. Najvyšší súd SR v uvedenom vidí nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne dotváranie zmluvných vzťahov, ktoré boli v minulosti pod vplyvom najmä a iba súkromného práva.

Na základe objektívnych zistení, ktoré ďalšími dôkazmi zo strany žalobcu neboli eliminované, možno vyvodiť záver o preukázaní nepravdivosti faktúr a dodania tovaru/služieb v zmysle nich. Preto daňové orgány postupovali správne, ak neuznali uplatnené odpočítanie dane. Z konštantnej judikatúry súdov vyššej autority vyplýva, že úlohou daňových orgánov nie je preukázať ako došlo k zdaniteľnému obchodu, ale preukázať, že nemohlo dôjsť k zdaniteľnému obchodu tak, ako to žalobca deklaroval. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu. Postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvrátil, nakoľko iba formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (sp. zn. 1 Sžf 81/2015 z 01.12.2016). Z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017 (DSP 12/2017) zase vyplýva, že 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 v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Z rozhodnutia NS SR sp. zn. 5 SŽf 66/2016 z 31.05.2018 - Hranica dôkazného bremena pri DPH - vyplýva, že určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti.

91. Pokiaľ žalobca tvrdil, že za dodaný tovar/služby zaplatil, správny súd poukazuje na to, že ani toto nie je dôkazom o zrealizovaní deklarovaných zdaniteľných obchodov, ak vzhľadom na objektívne zistenia je vylúčené dodanie tovaru/služieb deklarovaným dodávateľom, čo vyústilo do záveru o nepreukázaní splnenia vecných, zákonných podmienok pre odpočítanie DPH (§ 49 ods. 1, ods. 2; § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.), čo oprávňuje daňové orgány nevyhovieť uplatnenému právu na odpočítanie dane v zmysle rozsudku súdneho dvora C-324/11 bod 45. Z rozhodnutia NS SR sp. zn. 5 SŽf 48/2017 z 30.04.2019 vyplýva, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. Ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplataenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

92. Pri interpretácii použitých ustanovení Zákona o DPH daňové orgány postupovali eurokonformne. Právne posúdenie vecí daňovými orgánmi spočíva na nepreukázaní splnenia zákonných vecných podmienok pre priznanie odpočítania DPH, v dôsledku neunesenia dôkazného bremena žalobcom, zároveň nepreukázania rozumných opatrení z jeho strany na ubezpečenie sa o spoľahlivosti jeho dodávateľov, kedy Súdny dvor EÚ umožňuje nepriznať uplatnené odpočítanie dane. Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

93. V predmetnej veci nešlo o preukazovanie zneužitia práva alebo účasti žalobcu na daňovom podvode, kedy dôkazné bremeno zaťažuje len správcu dane, ale rozhodnutia daňových orgánov sú opreté o záver o nepreukázaní splnenia zákonných vecných podmienok pre priznanie odpočítania DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby a ani pri dobromyseľnosti platiteľa (sp. zn. 5SŽf 34/2016 z 11.07.2018).

94. Správny súd má za to, že žalovaný, na základe zisteného skutkového stavu veci, vec správne právne posúdil, ak žalobcovi neuznal uplatnené odpočítanie DPH.

95. Pokiaľ právny zástupca žalobcu na pojednávaní namieta porušenie Daňového poriadku pri doručovaní rozhodnutí, ktoré Finančné riaditeľstvo SR nedoručuje elektronicky, správny súd zastáva názor, že v postupe žalovaného nedošlo k porušeniu Daňového poriadku, v znení platnom v čase doručovania rozhodnutí žalovaného. Podľa ustanovenia § 30 ods. 1 Daňového poriadku správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane. V zmysle § 30 ods. 2 Daňového poriadku v prípade, ak nie je možné písomnosť doručiť spôsobom podľa ods. 1 správca dane je oprávnený doručovať aj prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb. Ustanovenie § 32 Daňového poriadku osobitne upravuje doručovanie elektronickými prostriedkami. Podľa § 32 ods. 1 Daňového poriadku sa na písomnosti správcu dane doručované elektronickými prostriedkami vzťahujú ustanovenia Daňového poriadku a osobitného zákona, ktorým je zákon č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (Zákon o e-Governmente). Podľa § 165b ods. 3 Daňového poriadku - Prechodné ustanovenia účinné od 30.12.2012 - sa podľa § 32 postupuje najskôr od 01.01.2016 vo vzťahu k jednotlivým druhom daní podľa oznámenia Finančného riaditeľstva SR uverejneného na jeho webovom sídle. Je zrejme, že právna úprava zaviedla postupné

zavádzanie doručovania písomností daňovým subjektom v elektronickej forme, pričom pred spustením povinného doručovania elektronickejšími prostriedkami smerom k daňovým subjektom bolo potrebné, aby informačný systém finančnej správy bol otestovaný z hľadiska jeho funkčnosti, správnosti a spoľahlivosti doručovania. Správny súd pred rozhodnutím preveril namietané skutočnosti žalobcom a zistil, že na webovom sídle finančného riaditeľstva nie je oznámenie o doručovaní elektronickejšími prostriedkami pri druhu dane DPH. Zistil, že takáto forma doručovania je umožnená len u niektorých druhov spotrebných daní, tak ako uvádzal poverený zástupca žalovaného na pojednávaní. Preto žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného, považoval správny súd za riadne doručené, právoplatné a vykonateľné.

96. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd žaloby ako nedôvodné zamietol podľa § 190 SSP.

97. Správny súd v zmysle § 140 SSP poukazuje aj na odôvodnenie ním vydaných rozsudkov sp. zn. 23S/76/2019-125 zo dňa 23.10.2019 a sp. zn. 23S/137/2019-119 zo dňa 23.10.2019, keď konal a rozhodoval vo veciach toho istého žalobcu a v zásade totožného predmetu konania (DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2017 a máj 2017).

98. Žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech, náhradu trov konania nepriznal podľa § 167 ods. 1 a contrario SSP.

99. Tento rozsudok bol prijatý senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP). Tento rozsudok bol prijatý senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd - Najvyšší súd SR (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Krajskom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) 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).

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

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.