Súd:	Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka:	3Sf/26/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0823106240
Dátum vydania rozhodnutia:	18. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Ing. Matúš Škarbala
ECLI:	ECLI:SK:SpSBB:2025:0823106240.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Matúša Škarbalu (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej a JUDr. Andrey Soukupovej, v právnej veci žalobcu: DAQE Slovakia s.r.o., so sídlom Pribinova 8953/62, 010 01 Žilina, IČO: 36 848 751, zastúpený: A3 advokátska kancelária, s. r. o., so sídlom Partizánska 25, 911 01 Trenčín, IČO: 36 735 311, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101847456/2023 zo dňa 24. júla 2023, takto

r o z h o d o l :

I. Súd správnu žalobu z a m i e t a.

II. Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín (ďalej len „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u daňového subjektu – DAQE Slovakia s.r.o. (ďalej len „daňový subjekt“ alebo „žalobca“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2020 – december 2020 a január 2021 – jún 2021 (teda za 18 zdaňovacích období), ktorá sa začala dňa 10.11.2021 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 101893573/2021 zo dňa 07.10.2021, ktoré bolo doručené žalobcovi dňa 11.10.2021.

2. Správca dane na základe dokazovania vykonaného v priebehu daňovej kontroly a tiež z dokladov predložených žalobcom v daňovej kontrole DPH v zmysle ust. § 24 a nasl. 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“) zistil, že v zdaňovacom období október 2020 žalobca deklaroval dodanie služieb nasledovnými dodávateľmi:
- MIREX GROUP, s.r.o., so sídlom Gorského 24/3, 909 01 Skalica, IČO: 50 638 564 (ďalej len „MIREX GROUP, s.r.o.“), spolu 4 faktúry – dodávateľská faktúra č. VF2020/102201 (int. č. DF20-0506) zo dňa 22.10.2020, s predmetom fakturácie počítačové služby – vypracovanie podkladov pre spracovanie projektovej dokumentácie na akciu: „D4/R7 – diaľnica D4 – rýchlostná cesta R7“ za obdobie október 2020, základ dane 12 000,00 Eur, DPH 20% 2 400,00 Eur, suma spolu 14 400,00 Eur; dodávateľská faktúra č. VF2020/102901 (int. č. DF20-0509) zo dňa 29.10.2020, s predmetom fakturácie počítačové služby – vypracovanie podkladov pre spracovanie výpočtového modelu ekonomickej návratnosti pre cestu II/571 Fiľakovo-hr.LC/RS, základ dane 3 000,00 Eur, DPH 20% 600,00 Eur, suma spolu 3 600,00 Eur; dodávateľská faktúra č. VF2020/102902 (int. č. DF20-0531) zo dňa 29.10.2020, s predmetom fakturácie počítačové služby – vypracovanie podkladov pre spracovanie projektovej dokumentácie

vypracovanie projektovej dokumentácie na akciu: Rýchlostná cesta R2 Kriváň, Lovinobaňa, Tomášovce (úsek Mýtna Tomášovce) DVP základ dane 2 000,00 Eur, DPH 20% 400,00 Eur, suma spolu 2 400,00 Eur; dodávateľská faktúra č. VF2020/102903 (int. č. DF20-0530) zo dňa 29.10.2020, s predmetom fakturácie počítačové služby – vypracovanie podkladov pre spracovanie pre vypracovanie ekonomického modelu sociálnych účinkov stavby na cestách II. Triedy v Prešovskom samosprávnom kraji v rámci projektu základ dane 12 000,00 Eur, DPH 20% 2 400,00 Eur, suma spolu 14 400,00 Eur,
- LEVITY s.r.o. (od 16.11.2021 – DSK SK s.r.o.), so sídlom Kátovská 1, 908 51 Holíč, IČO: 51 336 987 (ďalej len „LEVITY s.r.o.“), spolu 4 faktúry – dodávateľská faktúra č. VF20/10/01 (int. č. DF20-0507) zo dňa 28.10.2020, s predmetom fakturácie počítačové služby – spracovanie podkladov pre vypracovanie dopravno-inžinierskeho posúdenia R2(Kriváň – Mýtna) – stupňov saturácie dopravy počas opráv žľabov základ dane 8 000,00 Eur, DPH 20% 1 600,00 Eur, suma spolu 9 600,00 Eur; dodávateľská faktúra č. VF20/10/02 (int. č. DF20-0508) zo dňa 28.10.2020, s predmetom fakturácie počítačové služby – spracovanie podkladov pre kresliace práce za mesiac 08-09-10/2020 na projektoch: 1. Modernizácia spojovacej chodby v SIP Strečno, 2. AT park Žilina, 3. AT crystals Žilina základ dane 9 000,00 Eur, DPH 20% 1 800,00 Eur, suma spolu 10 800,00 Eur; dodávateľská faktúra č. VF20/10/03 (int. č. DF20-0528) zo dňa 29.10.2020, s predmetom fakturácie počítačové služby – spracovanie podkladov, vypracovanie projektovej dokumentácie v stupni DSP s DRS na akciu: Cestná komunikácia k rekreačnému zariadeniu Predná hora základ dane 6 000,00 Eur, DPH 20% 1 200,00 Eur, suma spolu 7 200,00 Eur; dodávateľská faktúra č. VF20/10/04 (int. č. DF20-0527) zo dňa 29.10.2020, s predmetom fakturácie počítačové služby – spracovanie podkladov pre vypracovanie dokumentácie stavebného zámeru na akciu „I/18 Ľubeľa – Liptovská Mikuláš (DSZ)“ základ dane 5 000,00 Eur, DPH 20% 1 000,00 Eur, suma spolu 6 000,00 Eur,
- ORFA security consulting s.r.o., so sídlom Radošovce 425, 908 63 Radošovce, IČO: 51 060 931 (ďalej len „ORFA security consulting s.r.o.“), spolu 3 faktúry – dodávateľská faktúra č. FV2020/100501 (int. č. DF20-0504) zo dňa 05.10.2020, s predmetom fakturácie spracovanie podkladov pre spracovanie projektovej dokumentácie „mobilná betonáreň Bratislava – Ružinov v k.ú. A. Nákladný prístav“ základ dane 6 500,00 Eur, DPH 20% 1 300,00 Eur, suma spolu 7 800,00 Eur; dodávateľská faktúra č. FV2020/100601 (int. č. DF20-0505) zo dňa 06.10.2020, s predmetom fakturácie spracovanie podkladov pre spracovanie projektovej dokumentácie na akciu „I/10 Kolárovice, sanácia zosuvu v km 13,500“ základ dane 7 000,00 Eur, DPH 20% 1 400,00 Eur, suma spolu 8 400,00 Eur; dodávateľská faktúra č. FV2020/103001 (int. č. DF20-0529) zo dňa 30.10.2020, s predmetom fakturácie spracovanie podkladov podrobnej diagnostiky s prepočtom zaťažiteľnosti: MO 2005-002 ponad potok Štiavnik, MO 520-056 ponad rieku Oravica, MO2340-002 ponad rieku Váh základ dane 16 000,00 Eur, DPH 20% 3 200,00 Eur, suma spolu 19 200,00 Eur (ďalej aj ako „dodávateľské faktúry“).

3. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vyzval žalobcu výzvou zo dňa 03.12.2021, aby v lehote 15 dní predložil k dodávateľským faktúram od spoločností MIREX GROUP, s.r.o., LEVITY s.r.o. a ORFA security consulting, s.r.o (ďalej aj len „dodávatelia“ alebo „dodávateľské spoločnosti“) zmluvy, vrátane všetkých dodatkov, objednávky, podklady a ďalšie doklady, ktoré súvisia s poskytnutím služieb. Žalobca dňa 07.02.2022 v predĺženej lehote doručil správcovi dane Rámcové zmluvy o poskytnutí diela a služieb s uvedenými dodávateľmi a objednávky pre týchto dodávateľov. Rovnako správca dane adresoval výzvy aj dodávateľom, pričom spoločnosť MIREX GROUP, s.r.o. predložila správcovi dane hlavnú účtovnú knihu za rok 2020 a 2021, účtovný denník, evidencie DPH, vydané faktúry za rok 2020. Spoločnosť LEVITY s.r.o., ani jej súčasný konateľ Dr. Ing. Miroslav Slezák si výzvu správcu dane neprevzali v odbernej lehote. Zásielka spolu s výzvou adresovaná spoločnosti ORFA security consulting s.r.o. jej bola doručená dňa 15.12.2021, avšak spoločnosť na ňu nereagovala. Správca dane ďalej preveroval bankové účty žalobcu a jeho dodávateľských spoločností, požiadal o informácie Sociálnu poisťovňu, dožiadal miestne príslušné daňové úrady za účelom preverenia sídiel dodávateľov a nahliadol do Informačného systému správcu dane, z ktorého prevzal informácie o podaných daňových priznaniach dodávateľov na faktúrach fakturovaných žalobcovi. Správca dane zároveň vykonal výsluchy bývalých konateľov dodávateľov – B. C. (MIREX GROUP, s.r.o.), Mareka Rajčáka (LEVITY s.r.o.), B. D. (ORFA security consulting s.r.o.), ako aj výsluchy osôb, ktoré mali vykonávať odborné činnosti pre dodávateľov – E. F. G., E. B. G., E. H. C., E. B. I., B. J.. Výsluch konateľa žalobcu – E. B. K., K. – sa správcovi napriek opakovaným predvolaniam nepodarilo vykonať z dôvodu jeho opakovane predlžovanej práceneschopnosti, preto správca dane zaslal dňa 07.06.2022 a následne dňa 07.07.2022 žalobcovi výzvu na predloženie dôkazov – výstupy odovzdané žalobcovi z poskytnutých služieb a protokol o odovzdaní a prevzatí prenosných nosičov a programu AutoCAD k dodávateľským spoločnostiam. Žalobca reagoval z dôvodu práceneschopnosti konateľa E. B. K., K. čiastočnou odpoveďou doručenou správcovi dane dňa 05.08.2022, následne čiastočnou odpoveďou

doručenou správcovi dane dňa 22.08.2022, ktorá sa týkala prínosu a výhod spolupráce s dodávateľmi a napokon treťou odpoveďou doručenou správcovi dane dňa 07.09.2022, v ktorej sa jednotlivo vyjadril k obchodnej spolupráci s dodávateľskými spoločnosťami a ku kritériám, na základe akých sa rozhodol pre obchodnú spoluprácu s nimi. Správca dane dňa 10.08.2022 zaslal žalobcovi Oboznámenie s vykonaným dokazovaním v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku a výzvu na predloženie vyjadrení a navrhnutie dôkazov v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré bolo doručené žalobcovi dňa 25.08.2022. Dňa 08.09.2022 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie k oboznámeniu. Následne dňa 09.09.2022 bolo zo strany žalobcu doručené správcovi dane podanie spolu s prílohou – čierno sivá prepravka s podkladmi. Predmetom podania bolo predloženie dokladov, listinné dôkazy preukazujúce tvrdenia daňového subjektu.

4. Správca dane vydal Protokol z daňovej kontroly č. 102723982/2022 zo dňa 05.10.2022 (ďalej aj ako „protokol“), súčasťou ktorého bola výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole v lehote 30 pracovných dní. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku, teda dňa 20.10.2022. Dňa 02.12.2022 bolo správcovi dane doručené Vyjadrenie daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole. Následne sa správca dane so žalobcom dohodol na termíne prerokovania pripomienok na deň 06.02.2023, kedy sa daňový subjekt dostavil k správcovi dane. Správca dane prerokoval s daňovým subjektom predložené pripomienky a návrhy k protokolu, o čom spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100497365/2023 zo dňa 06.02.2023. Žalobca nepovažoval ústne pojednávanie za prerokovanie pripomienok, nakoľko správca dane mu predložil predpripravenú zápisnicu a mal za to, že prerokovanie pripomienok správca dane neumožnil. Žalobca do zápisnice uviedol, že s jej obsahom nesúhlasí. K zápisnici odovzdal splnomocnený zástupca žalobcu písomné doplnenie svojho vyjadrenia k protokolu, konkrétne k článkom 2.2.01 až 2.2.18 protokolu z daňovej kontroly. Správca dane do zápisnice uviedol, že na podanie nebude prihliadať. Žalobca následne dňa 15.02.2023 navrhol správcovi dane určenie dňa prerokovania pripomienok a dôkazov k zisteniam uvedeným v protokole, pričom správca dane dňa 20.02.2023 doručil žalobcovi odmietavú odpoveď k tomu návrhu. Dňa 06.03.2023 boli správcovi dane zo strany žalobcu doručené Pripomienky daňového subjektu k zápisnici o ústnom pojednávaní k postupu správcu dane. Správca dane dňa 28.03.2023 následne zaslal žalobcovi odpoveď k pripomienkam daňového subjektu k zápisnici zo dňa 06.02.2023 a k postupu správcu dane. Dňa 28.03.2023 žalobca požiadal o nazretie do administratívneho spisu, čo bolo umožnené dňa 31.03.2023 (Zápisnica o vykonaní úkonu č. 100916624/2023 zo dňa 31.03.2023).

5. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal Rozhodnutie č. 100627104/2023 zo dňa 20.02.2023 o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie október 2020 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane vo výške 17 300, 00 Eur na DPH (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

6. Z obsahu prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval skutočnosti podstatné pre povinnosť platiť daň a overoval splnenie zákonných podmienok na uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane vykonal dokazovanie, výsledkom ktorého bolo spochybnenie skutočností uvedených na dodávateľských faktúrach a zistenie skutočností, ktoré vzbudili u správcu dane pochybnosti o reálnosti dodania preverovaných služieb. Na základe predložených dokladov, informácií zistených počas výkonu daňovej kontroly a všetkých výsledkov jednotlivých šetrení správcu dane nebolo podľa správcu dane preukázané, že predmetné služby fakturované dodávateľskými spoločnosťami pre žalobcu boli skutočne zrealizované týmito spoločnosťami. Skutočnosti zistené správcom dane založili dôvodnú pochybnosť o reálnom vykonávaní ekonomickej činnosti dodávateľov a ich subdodávateľov a taktiež o dodaní preverovaných služieb v zmysle predmetných faktúr. Správca dane uviedol, že daňový subjekt nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy preukazujúce materiálnu existenciu plnenia. Predmet fakturácie na prijatých faktúrach od dodávateľských spoločností je zhodný s vystavenými faktúrami pre odberateľov žalobcu. Z informácií z webovej stránky kontrolovaného daňového subjektu je zrejmé, že daňový subjekt na výkon odborných činností mal kvalifikovaných zamestnancov – stavebných inžinierov a autorizovaných inžinierov – v danom odbore. Zároveň daňový subjekt mal materiálno – technické vybavenie. Žalobca reálnosť obchodov s dodávateľmi dostatočne nepreukázal. Správca dane ďalej uviedol, že pri rozporných, nekonkrétnych vyjadreniach jednotlivých svedkov sa predložené faktúry a doklady o ich úhrade stávajú len formálnymi dokladmi, ktorých obsah výpovede jednotlivých účastníkov obchodu hodnoverne nepotvrdili. Z vyjadrenia daňového subjektu k Oboznámeniu s vykonaným dokazovaním v daňovej

kontrole ev. č. 6/12036204/2022 zo dňa 08.09.2022 je zrejmé, že daňový subjekt neuviedol žiadne relevantné skutočnosti o priebehu zdaniteľných plnení, ktoré by jednoznačne a bez pochybností boli preukazom uskutočnenia formálne deklarovaných obchodov. Dokazovanie potvrdilo, že vo vzťahu k spoločnosti, s ktorou mal obchody realizovať neprijal žiadne opatrenia, aby reálnosť obchodov vedel riadne preukázať, čím sa sám ocitol v dôkaznej núdzi.
Správca dane mal za to, že vypočutí svedkovia sa k rozsahu vykonaných služieb a k spôsobu akým bola stanovená cena vyjadrili iba všeobecne. Správca dane poukázal na nezrovnalosti vo vyjadrení bývalých konateľov dodávateľov, ktorí sa vyjadrili, že odborné služby boli dodávateľom fakturované a vybratými hotovosťami z účtov dodávateľov boli vyplácaní ich dodávatelia (odborníci - subdodávatelia) s výpoveďami týchto odborníkov, ktorí uviedli, že vykonávali služby ako súkromné osoby (E. B. G. ako živnostník) na základe mandátnych zmlúv a odborné činnosti im neboli uhradené, pričom ich úhradu nevymáhali. Niektorí odborníci mandátne zmluvy nepredložili, nevedeli sa vyjadriť k časovému obdobiu kedy boli práce vykonané, nekonkretizovali cenu za odborné činnosti. Správca dane zároveň uviedol, že zdokladované zistenie nekontaktnosti dodávateľov vyvracia vierohodnosť a preukaznosť dokladov a odôvodňuje pochybnosť o jeho pravosti a pravdivosti údajov v ňom uvedených. V prípade, ak sa daňový subjekt správcovi dane vyhýba alebo svojim konaním znemožňuje správcovi dane vykonať úkon, je sám nedôveryhodný a nemožno tak prijať za vierohodný dôkazný prostriedok znejúci na takýto subjekt. Súčasne je taký dôkazný prostriedok nepreukazný, pretože nemožno jeho pravosť a pravdivosť údajov v ňom uvedených overiť v účtovníctve u nekontaktného subjektu. Následne správca dane zhrnul, že vykonaným dokazovaním vo vyrubovacom konaní neboli pochybnosti správcu dane o dodaní plnení fakturovaných na predložených faktúrach odstránené. Následne správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uviedol znenie Vyjadrenia daňového subjektu k protokolu č. 102723982/2022 zo dňa 05.10.2022 a zaujal k nemu stanovisko. Dňa 06.02.2023 sa uskutočnilo prerokovanie pripomienok daňového subjektu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Na základe zistených skutočností, ktoré správca dane podrobne opísal v protokole a v oboznámení vo vyrubovacom konaní, sa podľa správcu dane nepreukázalo, že k zdaniteľným obchodom od deklarovaných dodávateľov došlo tak, ako je to deklarované na faktúrach, z ktorých si daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane. V posudzovanom prípade bolo dôkazné bremeno na daňovom subjekte, ktorý si nárok na odpočet dane uplatnil, preto bolo jeho povinnosťou preukázať uplatnenie odpočítania dane v súlade so zákonnými podmienkami. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.

7. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí preto dospel k záveru, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy preukazujúce materiálnu existenciu plnenia deklarovanými dodávateľmi. Správca dane preto neuznal žalobcovi odpočítanie dane z preverovaných dodávateľských faktúr, nakoľko sa nepreukázalo poskytnutie služby, tak ako je to deklarované na predmetných faktúrach, a teda vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Daňový subjekt sa dostal do dôkaznej núdze a nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi služieb. Správca dane mal za to, že svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na daňovým subjektom predložených faktúrach. Kontrolovaný daňový subjekt tým, že si uplatnil odpočítanie dane z predmetných faktúr porušil § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosti zistené počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a uvedené v protokole správca dane prijal záver, že podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a súčasne podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 71 zákona o DPH neboli platiteľom splnené, čoho dôsledkom je zníženie odpočítania dane z pridanej hodnoty uplatneného platiteľom v daňovom priznaní.

8. Žalobca podal dňa 05.04.2023 proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie, ktoré na základe výzvy správcu dane na odstránenie nedostatkov odvolaní zo dňa 11.04.2023, žalobca doplnil podaním zo dňa 11.05.2023. V rámci odvolacieho konania žalobca podal Žiadosť o upustenie od neoprávnených zásahov do práv daňového subjektu postupom správcu dane zo dňa 11.04.2023, na ktorú správca dane reagoval podaním zo dňa 18.04.2023, v ktorom správca dane s odkazom na ust. § 72 ods. 3 Daňového poriadku uviedol, že odvolanie možno meniť alebo doplniť v lehote na podanie odvolania, t. j. do 30 dní odo dňa doručenia rozhodnutia, ak tento zákon neustanovuje inak. Zároveň správca uviedol, že na daný prípad nie je možné aplikovať ust. § 63 ods. 6 Daňového poriadku. V rámci odvolacieho konania žalobca podal Námietku zo dňa zo dňa 28.04.2023 proti výzve na odstránenie nedostatkov podania zo dňa 11.04.2023, na ktorú správca dane odpovedal podaním zo dňa 02.05.2023 s tým, že námietku voči výzve na odstránenie nedostatkov podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku

zákon neumožňuje podať, preto o nej správca nerozhodol. Správca dane následne vyzval žalobcu na zaplatenie správneho poplatku zo dňa 04.05.2023 (za žiadosti o predĺženie lehoty). Správca dane dňa 02.05.2023 vydal rozhodnutie o prerušení daňového konania od 04.05.2023 z dôvodu splnenia poplatkovej povinnosti zo strany žalobcu vo vzťahu k žiadostiam o predĺženie lehoty, a to až do 30.05.2023, kedy správca dane konania o predĺžení lehoty zastavil, ale následne na podnet prokurátora v rámci mimoodvolacieho konania po zistení zaplatenia správnych poplatkov žalobcom včas správca dane zrušil svoje zastavujúce rozhodnutie a dňa 05.06.2023 oznámil správca dane žalobcovi pokračovanie v daňovom konaní. O žiadosti žalobcu zo dňa zo dňa 02.05.2023 o predĺženie lehoty určenej výzvou na odstránenie nedostatkov podania zo dňa 11.04.2023 podľa § 28 ods. 1 Daňového poriadku správca dane rozhodol rozhodnutím zo dňa 06.06.2023 tak, že nevyhovel žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty určenej výzvou na odstránenie nedostatkov. Predmetné rozhodnutie správcu dane bolo doručené žalobcovi dňa 21.06.2023. Následne správca dane vypracoval predkladaciu správu a sprievodný list a upovedomil žalobcu o postúpení veci odvolaciemu orgánu.

Napadnuté rozhodnutie žalovaného

9. O podanom odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101847456/2023 zo dňa 24.07.2023, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100627104/2023 zo dňa 20.02.2023, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2020 vo výške 17 300,00 Eur (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).

10. Žalovaný v úvode odôvodnenia napadnutého rozhodnutia zhrnul podstatný obsah odvolania podaného žalobcom, zopakoval priebeh daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, pričom sa vyjadril k jednotlivým odvolacím námietkam žalobcu, ktoré vyhodnotil ako nedôvodné a závery správcu dane za správne. Žalovaný uviedol, že správca dane vychádzal zo správne zisteného skutkového a právneho stavu, ktorý preveril u daňového subjektu a zároveň ho preveril prostredníctvom vykonaného dokazovania, pričom počas daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania umožnil daňovému subjektu, aby sa k preverovaným skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy preukazujúce právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetných faktúr od dodávateľov, tak ako si ho uplatnil v podanom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty. Správca dane viedol dokazovanie a preveroval nárok uplatnený daňovým subjektom. Túto skutočnosť preukazujú zistenia a dôkazy získané v rámci daňovej kontroly, ktoré sú jednoznačným a dostatočným spôsobom uvedené v protokole z daňovej kontroly, a rovnako aj v napadnutom rozhodnutí. Správca dane všetky dôkazy získal zákonným spôsobom v zmysle § 24 Daňového poriadku - dôkazmi, ktoré potvrdzujú prijatý záver správcu dane, sú skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly ako aj následného vyrubovacieho konania. Z uvedených dôkazov vyplýva, že odvolávajúci sa daňový subjekt nepreukázal, že splnil podmienky pre odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov v súlade s uvedenými ustanoveniami zákona o DPH. Ako vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia a konania správcu dane, v tomto prípade ani nedostatky dodávateľov neboli pripisované na ujmu daňového subjektu. K rozširovaniu dôkazného bremena na daňový subjekt žalovaný uviedol, že správca dane nepožadoval od daňového subjektu v rámci daňovej kontroly doklady alebo dôkazy, ktoré by mal zabezpečovať od iných spoločností a subjektov, ale správca dane požadoval predložiť doklady, ktoré sa týkali priamo obchodných prípadov uzavretých medzi ním a jeho dodávateľmi. Teda jednou zo zmluvných strán bol daňový subjekt, ktorý mohol preto disponovať dokladmi na preukázanie konkrétnych zdaniteľných plnení medzi ním a dodávateľmi. Aby mohli byť skutočnosti uvedené v predložených dokladoch akceptované zo strany správcu dane, museli by spĺňať podmienky preukaznosti hmotnoprávneho nároku na odpočítanie dane a jeho verifikovateľnosti. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty je teda v tomto smere pre unesenie vlastnej dôkaznej povinnosti povinný disponovať takými dôkazmi, ktoré je možné verifikovať. Ak takéto dôkazy daňový subjekt nemal, nemožno tvrdiť, že uniesol svoje dôkazné bremeno a samotné tvrdenia daňového subjektu neboli preukazujúcim dôkazom. Ťažisko dôkazného bremena je teda na daňovom subjekte. Vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil daňový subjekt k výkonu daňovej kontroly, ale vykonal k tomuto účelu dokazovanie. Správca dane pre prijatie záverov vykonal dostatočné dokazovanie, na základe ktorého nebolo preukázané reálne dodanie zdaniteľných plnení, ktoré mali byť predmetom faktúr od dodávateľov tak ako deklaroval predloženými faktúrami a ich prílohami a zároveň daňový subjekt nepreukázal ani poskytnutie služieb zdaniteľnými osobami MIREX GROUP s.r.o., LEVITY s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o., o čom daňový subjekt nepredložil ani iné dôkazy, na základe čoho daňovému subjektu nevzniklo ani

právo na odpočítanie dane. Z konania správcu dane vyplýva, že daňový subjekt bol na preukázanie uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov opakovane vyzývaný, rovnako bol opakovane predvolávaný aj samotný konateľ daňového subjektu, ktorý sa nedostavil ani na jedno predvolanie a opakovane sa ospravedlňoval s ohľadom na zdravotný stav. Ani v rámci podaných vyjadrení alebo vyjadrení splnomocneného zástupcu daňového subjektu nedošlo k preukázaniu práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov, nakoľko v podaných vyjadreniach boli uvádzané všeobecné skutočnosti a vo vyjadreniach vrátane vyjadrení splnomocneného zástupcu bolo opakovane poukazované len na procesné pochybenia, ktorých sa mal údajne správca dane dopustiť počas daňovej kontroly a nasledujúceho vyrubovacieho konania. Rovnako z konania vyplýva, že so všetkými zistenými skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly a ich vyhodnotením bol daňový subjekt oboznámený na základe Oboznámenia č. 102219680/2022 zo dňa 10.08.2022, v ktorom bol zároveň v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku oboznámený so vzniknutými pochybnosťami pri uplatnenom odpočítaní dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov a vyzvaný na odstránenie týchto pochybností. Predmetné oboznámenie obsahovalo vyhodnotenie zistených skutočností a obsahovalo aj v čom mal správca dane pochybnosti pri uplatnenom odpočítaní dane, v prípade ktorých daňový subjekt vyzval na ich odstránenie s ohľadom na zistené skutočnosti. V tomto prípade tak nie je pravdou, že oboznámenie neobsahovalo žiadne pochybnosti, ale práve naopak, správca dane jasne uviedol vyhodnotenie zistených skutočností a svoje pochybnosti pri uplatnenom odpočítaní dane. Ani dodatočne predložené dôkazy, ktoré obsahovali len zoznamy číselne označených dodávateľských faktúr a číselne označených odberateľských faktúr s uvedeným len počtov kusov listov formátu A4 nepreukazovali tvrdenia o uskutočnení zdaniteľných plnení zdaniteľnými osobami MIREX GROUP s.r.o., LEVITY s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o. Zároveň tieto skutočnosti nepreukazovali ani k podaniam priložené rôzne tabuľkové prehľady, grafy, mapy, projekty a fotodokumentácia, ktoré boli bez akejkoľvek bližšej špecifikácie, popisu a označenia, ku ktorej konkrétnej dodávateľskej faktúre sa predmetné doklady mali vzťahovať a kto ich vyhotovil prípadne spracoval alebo, že by ich spracovali práve uvádzané osoby, ktoré správca dane za účelom preverenia tvrdených skutočností vypočul. Daňový subjekt nepredložil napr. žiadne protokoly o školeniach osôb konateľov dodávateľov alebo zápisy z porád prípadných školení systému AutoCAD, nepredložil žiadne protokoly alebo zápisy o odovzdaní techniky s príslušným programovým vybavením osobám konateľov dodávateľov, nepredložil žiadnu špecifikáciu predložených dokladov a dokumentov a pod. Daňový subjekt žiadne iné dôkazy a doklady o tvrdených skutočnostiach (reálnom uskutočnení zdaniteľných plnení zdaniteľnými osobami MIREX GROUP s.r.o., LEVITY s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o.) nepredložil. V prípade odvolacích námietok týkajúcich sa zisteného skutkového stavu žalovaný uviedol, že predložené faktúry od dodávateľov obsahovali všeobecný popis predmetu fakturácie a zdaniteľného plnenia, pričom rovnaký popis obsahovali aj samotné zápisy a protokoly o odovzdaní a prevzatí diela, bez akejkoľvek bližšej špecifikácie zdaniteľných plnení, rozsahu prác a popisu príp. zoznamu výsledkov prác, ktoré mali byť odovzdané a prevzaté v zmysle protokolov a zápisov. Aj predložené zmluvy uzatvorené s uvedenými dodávateľmi obsahovali len všeobecný popis predmetu zmluvy, kde dielom alebo službou v zmysle rámcovej zmluvy sa rozumejú časti alebo podklady projektových dokumentácií alebo inžinierska činnosť alebo počítačové služby bez bližšej špecifikácie a konkretizácie týchto služieb, činností alebo projektových dokumentácií. Zároveň zmluvy neobsahovali ani stanovenie ceny, pričom ceny služieb mali byť stanovené na základe objednávok. Daňovým subjektom predložené objednávky v počte 8 kusov pre spoločnosť MIREX GROUP s.r.o., v počte 34 kusov pre spoločnosť LEVITY s.r.o. a 32 kusov pre spoločnosť ORFA security consulting s.r.o. taktiež obsahovali len všeobecný popis predmetu objednávky ako faktúry. Žalovaný tiež poukázal na zistenia správcu dane týkajúce sa dodávateľov žalobcu, konkrétne na ich nekontaktnosť v čase preverovania správcom dane, skutočnosť, že nesídlili v čase preverovania na adrese sídla zapísanej v obchodnom registri, nepodávali daňové priznania, resp. podávali nulové daňové priznania a z dôvodu, že dodávateľské spoločnosti so správcom dane nespolupracovali, bola im zrušená registrácia pre daň. Zároveň žalovaný poukázal na to, že dôkazom o dodaní a uskutočnení prác neboli v prípade jednotlivých svedkov ani predložené mandátne zmluvy, ktoré obsahovali len všeobecný popis bez akejkoľvek bližšej špecifikácie projektových dokumentácií a inžinierskej činnosti, pričom vykonávanie prác týmito svedkami spochybňuje fakt, že za vykonanie odborných prác nedostali žiadnu finančnú odmenu a tejto sa ani žiadnym spôsobom nedomáhali. Na základe uvedených skutočností sú potom pochybnosti správcu dane o reálnom dodaní zdaniteľných plnení dodávateľmi oprávnené. Vzhľadom na to, že daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že skutočne došlo k realizácii zdaniteľných plnení tak ako deklaroval, nemohol byť nárok na odpočítanie dane uznaný ako oprávnený. V tomto prípade tak žalovaný považoval námietku o nesprávnom právnom posúdení veci ako neopodstatnenú. V tomto prípade aby došlo k vzniku práva na odpočítanie dane, muselo

by dôjsť k reálnemu uskutočneniu predmetu plnenia zdaniteľnými osobami MIREX GROUP s.r.o., LEVITY s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o. pre daňový subjekt a o jeho uskutočnení by musel daňový subjekt predložiť faktúru, ale aj iné dôkazy. To znamená, že na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane musí byť preukázaná reálnosť plnenia v deklarovanom rozsahu, a tiež skutočnosť, že deklarované zdaniteľné plnenie dodal na faktúre označený dodávateľ, k čomu musí daňový subjekt predložiť príslušné doklady a dôkazy. Žalovaný tak za nedôvodné považoval aj námietky týkajúce sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia a nedostatočne zisteného skutkového stavu. Správca dane v rozhodnutí jasne formuloval svoje závery, že nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných plnení dodávateľmi, čím nesplnil zákonné podmienky pre odpočítanie dane. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré je dostatočné a už vôbec nie v rozpore so spisom alebo by v ňom nemal oporu. Správca dane vyhodnotil všetky zistené skutočnosti, získané dôkazy a všetko, čo pri daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní u daňového subjektu vyšlo najavo, a to nielen u samotného daňového subjektu, ale aj u dodávateľov, pretože takýto postup považoval za odôvodnený a nevyhnutný pre správne určenie dane. Správca dane riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Žalovaný tiež uviedol, že nepreskúmateľnosť rozhodnutia by predstavovala takú vadu rozhodnutia, ktorá by bránila preskúmať rozhodnutie po vecnej stránke, pretože z neho ako z celku by nebolo zrejmé ako bolo rozhodnuté, alebo o čom bolo rozhodnuté, alebo z akých dôvodov bolo rozhodnuté práve tak, ako bolo rozhodnuté, a teda by išlo o nepreskúmateľnosť rozhodnutia ako celku. Nepreskúmateľnosť v jej podobe nezrozumiteľnosti musí mať teda kvalitu dosahujúcu úroveň, ktorá bráni nájsť odpovede na relevantné otázky riešené rozhodnutím. Výrok rozhodnutia správcu dane takúto vadu nepreskúmateľnosti z dôvodov vymedzených daňovým subjektom nevykazuje. Výrok rozhodnutia správcu dane obsahuje všetky relevantné zákonné náležitosti v zmysle úpravy podľa § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, a to vrátane sumy dodatočne vyrubenej dane, ktorá bola v odôvodnení rozhodnutia riadne vyhodnotená. Žalovaný vyhodnotil aj ďalšie odvolacie námietky žalobcu (ohľadom začatia a samotného výkonu daňovej kontroly, miesta výkonu daňovej kontroly, prvostupňové rozhodnutia vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený, nedošlo k prerokovaniu pripomienok predložených k protokolu z daňovej kontroly a správca dane manipuloval zápisnicu z ústneho pojednávania v prípade prerokovania pripomienok, nebol predložený úplný spisový materiál, neboli autorizované prvostupňové rozhodnutia a pod.) vyhodnotil ako neopodstatnené. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane, že v danom prípade došlo k porušeniu ustanovení zákona o DPH a po preskúmaní prvostupňového rozhodnutia, predloženého spisového materiálu, skutočností zistených v daňovej kontrole, vo vyrubovacom konaní a námietok odvolania dospel k záveru, že správca dane postupoval v celom konaní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, posudzoval závažnosť všetkých jednotlivých dôkazných prostriedkov a vyhodnotil všetky dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. V prípade námietok, podľa ktorých daňový subjekt navrhoval doplniť dokazovanie, žalovaný mal za to, že vo veci bol dostatočne zistený skutkový stav, najmä keď osoby konajúce v mene dodávateľov v rozhodných obdobiach boli vypočuté za prítomnosti splnomocneného zástupcu daňového subjektu, tieto osoby dokladmi spoločností nedisponovali a tieto nebolo možné získať ani od dodávateľov, nakoľko tie so správcom dane nespolupracujú. Rovnako za prítomnosti splnomocneného zástupcu daňového subjektu boli vypočuté aj ďalšie osoby, ktoré sa podľa získaných vyjadrení mali zúčastniť na zdaniteľných plneniach, a teda aj v tomto prípade námietky na ich opätovné vypočutie považoval žalovaný za neopodstatnené. Za neopodstatnené považoval žalovaný aj návrhy na vykonanie znaleckého dokazovania, pretože by nebolo účelné a ani potrebné vzhľadom na to, že samotný daňový subjekt neuniesol svoje dôkazné bremeno a ním predložené dôkazy nepreukazovali reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení zdaniteľnými osobami. Správca dane dostatočne zistil skutkový stav a ďalšie vykonané úkony (ako napr. vykonanie znaleckého dokazovania) by boli nadbytočné a neviedli by k lepšiemu alebo úplnejšiemu objasneniu skutkových zistení, keď bolo v konaní preukázané, že zdaniteľné osoby uvedené na faktúrach zdaniteľné plnenia neposkytli. Daňový subjekt ani v odvolacom konaní nepreukázal a žiadnymi dôkazmi nedoložil skutkový stav preverovaných plnení inak, ako ich v daňovej kontrole zistil a vo vyrubovacom konaní vyhodnotil správca dane. Preto odvolací orgán nezistil dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia správcu dane a zastavenie konania ako to daňový subjekt navrhoval.

Správna žaloba – žalobné námietky

11. Správnou žalobou doručenou v zákonnej lehote sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane, keďže

podľa názoru žalobcu rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci (podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“)), rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP), zistenie skutkového stavu žalovaným, na základe ktorého bolo rozhodnutie vydané, bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP), skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s jeho administratívnym spisom alebo v ňom nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP) a žalovaným došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP).

12. Žalobca v správnej žalobe uviedol stručný opis priebehu konania pred orgánmi finančnej správy a vo všeobecnosti k dôvodom podania správnej žaloby uviedol, že sa domáha ochrany svojich práv a právom chránených záujmov, na ktorých bol napadnutým rozhodnutím žalovaného ukrátený, namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a namietal aj nezákonnosť podkladov, najmä protokolu z daňovej kontroly, z ktorých napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádzalo, ako aj nezákonnosť postupu orgánov verejnej správy, ktorý predchádzal ich vydaniu.

13. Žalobca v úvode zdôraznil, že v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu namietal porušenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku správcom dane, ktoré je vzhľadom na závery Rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022 v skutkovo podobnej veci nedostatkom, ktorý je neodstrániteľný. Správca dane však napriek porušeniu tohto ustanovenia vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, čím sa dopustil závažného procesného pochybenia majúceho za následok nezákonnosť prvostupňového rozhodnutia správcu dane ako aj napadnutého rozhodnutia žalovaného (Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/46/2016 zo dňa 13.12.2017; Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/63/2017 zo dňa 21.11.2018 - publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov SR pod R 5/2020).

14. Žalobca v časti V. správnej žaloby rozviedol svoje žalobné dôvody. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho výkladu rozsahu a rozloženia dôkazného bremena správcom dane a namietal, že sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí s rozložením a rozsahom dôkazného bremena nevysporiadal dostatočne. Poukázal pritom na ustanovenie § 24 Daňového poriadku, Uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 401/09 - 17 zo dňa 16.12.2009, ako aj na to, že podal riadne vyplnené daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2020 dňa 24.11.2020 a dňa 10.10.2021 predložil správcovi dane 2237 dokladov spolu s bližšie neuvedeným počtom ďalších dokladov a ďalšie doklady predložil dňa 07.02.2022 spolu s odpoveďou na výzvu správcu dane zo dňa 03.12.2021. Vzhľadom na uvedené mal žalobca za to, že podaním riadne vyplneného daňového priznania a predložením písomných dokladov, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť alebo, na ktorých predloženie bol správcom dane konkrétne vyzvaný, svoje povinnosti na preukazovanie skutočností počas daňovej kontroly splnil.

15. Žalobca namietal, že mu správca dane postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku do momentu ukončenia daňovej kontroly neoznámil žiadne pochybnosti o vierohodnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov, ktoré mu boli žalobcom predložené, že sa v administratívnom spise správcu dane nenachádza žiaden doklad, ktorým by bolo preukázané, že správcom dane k oznámeniu pochybností použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku v procese dokazovania vôbec niekedy došlo, tobôž, že by k nemu došlo do momentu ukončenia daňovej kontroly. Žalovaný síce pojem „pochybnosti“ v napadnutom rozhodnutí uviedol, avšak tento pojem používa len vo všeobecnej rovine. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí ani netvrdil, že by boli zo strany správcu dane postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi oznámené akékoľvek konkrétne pochybnosti.

16. Žalobca zároveň poukázal na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022-37 zo dňa 12.10.2022, podľa ktorého „kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t.j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom ...“ Žalobca mal s poukazom na obsah administratívneho spisu správcu dane a na závery správnych súdov za to, že k prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt nikdy nedošlo a žalobca už vlastné dôkazné bremeno

vyčerpal. Žalobca preto v konaní, ktoré viedlo k vydaniu napadnutého rozhodnutia žalovaného, nemal viac čo dokazovať.

17. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuviedol žiadne zákonné ustanovenie, podľa ktorého by bolo povinnosťou žalobcu preukázať splnenie všetkých zákonných povinností nielen u seba, ale aj u svojich obchodných partnerov. Žalobca mal za to, že preukázanie splnenia všetkých zákonných povinností u svojich obchodných partnerov tak nemôže tvoriť jeho dôkazné bremeno a že on preto nemôže z takýchto skutočností znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti žalobca poukázal na ustanovenie § 24 ods. 3 Daňového poriadku, rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/63/2017 zo dňa 30.04.2019, článok 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky, Nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022-37 zo dňa 12.10.2022, Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 a Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15.03.2011. Ak správcovi dane žiadne pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených nevznikli, nemohla žalobcovi ani vzniknúť povinnosť, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Ak však takéto pochybnosti správcovi dane vznikli a on ich žalobcovi neoznámil použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ako tomu bolo v tomto prípade, tak sa správca dane dopustil porušenia ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, čo má za následok nielen nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, ale aj skutočnosti, že k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane späť na kontrolovaný daňový subjekt dôjsť nemohlo. Podľa žalobcu je to správca dane, kto neuniesol dôkazné bremeno, ktoré zostalo na ňom, pretože nesplnil podmienky na jeho zákonný presun na daňový subjekt.

18. Žalobca ďalej namietal, že závery správnych orgánov, podľa ktorých sa zdaniteľné plnenia dodávateľov nemali uskutočniť iba z dôvodu, že sa správca dane domnieval, že neboli na tieto dodania spôsobilí, sú v rozpore s aktuálnou judikatúrou súdov Slovenskej republiky. V tejto súvislosti poukázal na Uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022 a Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2022 zo dňa 30.06.2022, bod 15.

19. Žalobca namietal, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal s námietkou nepreskúmateľnosti prvostupňového rozhodnutia len tým spôsobom, že tieto námietky žalobcu označil za nedôvodné bez toho, aby venoval svoju pozornosť podstate a konkrétnym súvislostiam tejto námietky. Poukázal pritom na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/23/2016 zo dňa 26.01.2017, bod 15 a Rozsudok Najvyššieho súdu SR 5Sžf/67/2016 zo dňa 20.04.2017, bod 26. Napadnuté rozhodnutie podľa žalobcu neobsahuje takmer žiadne odôvodnenie, mimo všeobecných formulácií. Žalovaný používa len všeobecné frázy, bez bližšej výpovednej hodnoty, ktoré žiadnym spôsobom nereagujú na podstatu žalobcom vznesených námietok v podanom odvolaní. Z obsahu týchto formulácií nie je možné zistiť žiadne konkrétnosti, dokonca ani len to, aké konkrétne dôkazy vykonané v priebehu daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania mal žalovaný na mysli, resp. aspoň to, aké konkrétne skutočnosti mali byť správcom dane zistené. Navyše tieto všeobecné formulácie žalovaného vyznievajú nielen nezrozumiteľne, ale aj nelogicky. Napríklad z tvrdenia žalovaného, že dôkazmi, ktoré potvrdzujú prijatý záver správcu dane, sú skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly ako aj následného vyrubovacieho konania vlastne vyplýva, že záver správcu dane majú potvrdzovať dôkazy, ktorými sú skutočnosti zistené správcom dane. Žalobca preto namietal, že je nezrozumiteľné rozhodnutie, v odôvodnení ktorého sú uvádzané len všeobecné konštatácie bez akýchkoľvek konkrétností. Z obsahu pojmov „dôkaz“ a „skutočnosť“, ktoré používa správca dane a žalovaný, nie je možné zistiť, z ktorých konkrétnych dôkazov má vyplývať konkrétne tvrdenie správcu dane a na základe akých konkrétnych skutočností zistených v daňovej kontrole k nemu správca dane dospel. Podľa názoru žalobcu rozhodnutie orgánu verejnej moci neobsahujúce tieto obligatórne náležitosti rozhodnutia je nepreskúmateľné o to viac, keď vykonané dôkazy nachádzajúce sa v obsahu administratívneho spisu vedeného správcom dane sú v rozpore s výrokom napadaného rozhodnutia. Žalobca preto namietal, že tvrdením správcu dane, že niečo hodnotil, nie je preukázané, že hodnotenie dôkazov vôbec vykonal, a to v zmysle ustálenej judikatúry súdov Slovenskej republiky, tobôž že vykonanie hodnotenia dôkazov v napadnutom rozhodnutí uviedol. Žalobca ďalej namietal, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, ako boli správcom dane vyhodnotené doklady, ktoré žalobca predložil za účelom preukázania okolností nadobudnutia diel a služieb. Žalobca namietal, že argumentácia správcu dane, podľa ktorej vyhodnotenie dôkazov neznamená, že každý dôkaz bude správca dane osobitne písomne hodnotiť, je v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku ako aj s tvrdeniami správcu dane,

podľa ktorých mal hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Žalobca mal za to, že predčasným záverom správcu dane je jeho tvrdenie, že „hodnotí dôkazy v kontexte s inými dôkazmi a na základe všetkých zistení správcu dane boli zdaniteľné obchody daňového subjektu spochybnené“, nakoľko správca dane spochybnenie žiadneho dôkazu v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku nikdy nepreukázal. Tieto námietky žalobca namietal aj v rámci podaného odvolania, avšak žalovaný sa s týmito náležite nevysporiadal.

20. Žalobca ďalej zdôraznil, že žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia neuviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom jeho rozhodnutia, nakoľko v ňom chýba argumentácia, ktorou sa mal žalovaný vysporiadať s návrhmi a námietkami žalobcu a absentuje úvaha, ktorou mal byť žalovaný vedený pri hodnotení dôkazov, keby ho bol vykonal, ako aj správna úvaha zodpovedajúca zásadám logiky, ktorou sa žalovaný mal riadiť pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, teda neuviedol náležitosti ustanovené v § 63 Daňového poriadku. Žalobca preto namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je odôvodnené v súlade s uvedeným ustanovením Daňového poriadku, ani s aktuálnou judikatúrou správnych súdov a je preto nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

21. Žalobca k dôvodom žalovaného týkajúcim sa nevykonania navrhovaného dokazovania, správcom dane, konkrétne znaleckého dokazovania a opätovných výsluchov svedkov, namietal, že žalovaný nemohol vedieť, čo by pri vykonaní dokazovania vyšlo pre správcu dane najavo resp. aké pochybnosti získal, keďže mu zo strany správcu dane žiadne pochybnosti oznámené neboli. Žalobca zdôraznil, že už vo Vyjadrení k oboznámeniu vykonaným dokazovaním zo dňa 09.09.2022 navrhol doplniť dokazovanie opakovaným výsluchom svedkov, správca dane však odmietol navrhované dôkazy vykonať, čím sám zabránil tomu, aby sa ním tvrdené údajné nedostatky svedeckých výpovedí odstránili, a to navyše bez presvedčivého zdôvodnenia, čím zasiahol do procesných práv žalobcu. Žalobca uviedol, že osoby konajúce ako štatutári dodávateľov v čase preverovania neodmietli vypovedať a z obsahu zápisníc z ústnych pojednávaní vyplýva, že odpovedali na každú otázku správcu dane podrobne a vyčerpávajúco, pričom detailne opísali výkon fakturovaných prác pre žalobcu. Pokiaľ sa správcovi dane zdali vyjadrenia svedkov príliš všeobecné, mal správca dane ničím neohraničenú možnosť položiť svedkom doplňujúce otázky, čo však neurobil. Pokiaľ preto správca dane aj vyhodnotil tieto výpovede ako všeobecné, nemôže tento nedostatok pričítať v neprospech žalobcu.

22. Žalobca poukázal na to, že v podanom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu namietal, že správca dane nevykonal daňovú kontrolu u daňového subjektu ani na mieste, kde to účel kontroly vyžadoval, nevykonal daňovú kontrolu v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie jej účelu, nezabezpečil všetky dôkazy nevyhnutné pre objektívne a spravodlivé rozhodnutie. Správca dane ďalej nedbal o to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, neprihliadal na všetko, čo pri výkone daňovej kontroly vyšlo najavo, nevyhodnotil jednotlivo každý dôkaz, ktorý žalobca predložil a ani každý dôkaz, ktorý správca dane získal, nevyhodnotil všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, neprerokoval s daňovým subjektom pripomienky a dôkazy ním predložené k zisteniam v protokole a nedbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu a nepostupoval v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. Žalobca v tejto súvislosti namietal, že žalovaný sa s uvedenými námietkami žalobcu nevysporiadal a na tieto neposkytol presvedčivú odpoveď, následkom čoho mal žalobca dôvodné pochybnosti o tom, či sa žalovaný vznesenými námietkami žalobcu vôbec zaoberal. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného nie je rozpoznateľné, či a prečo správca dane považoval námietky daňového subjektu za nedôvodné, mylné alebo vyvrátené. Žalobca namietal, že žalovaný sa vznesenou námietkou spočívajúcou v absencii obligatórnych náležitostí prvostupňového rozhodnutia nezaoberal riadne a uchýlil sa len k všeobecnému konštatovaniu, že napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky náležitosti, pritom žalovaný ani neuviedol akými úvahami, na základe akých právnych predpisov a po zhodnotení ktorých konkrétnych dôkazov dospel k svojmu záveru. Žalobca uviedol, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, či správca dane vôbec rozhodol podľa nejakej právnej normy a ak áno, tak podľa ktorej to malo byť a zdôraznil, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia absentuje správna úvaha, ktorou sa správca dane mal riadiť pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval.

23. Žalobca v ďalšej časti správnej žaloby namietal, že žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia neuviedol skutkový stav, na základe ktorého bolo vydané, ale sústredil sa výlučne na obhajobu tvrdení správcu dane o údajnom zistení skutkového stavu v prvostupňovom rozhodnutí v dostatočnom rozsahu a to napriek tomu, že závery správcu dane sú vnútorne rozporné, keď správca dane na jednej

strane vo všeobecnej rovine spochybňuje reálnosť dodania zdaniteľných plnení, ktoré boli daňovému subjektu fakturované (správca dane neuvádza ani len vymedzenie dotknutých plnení), no na strane druhej súčasne vo všeobecnej rovine spochybňuje tiež reálnosť dodávateľa poskytnutých plnení, teda na jednej strane správca dane spochybňuje reálnosť dodania plnenia, no súčasne na strane druhej spochybňuje reálnosť deklarovaného dodávateľa, pri ktorej ale vychádza z reálnosti dodania plnenia. Táto vnútorná rozpornosť rozhodnutia správcu dane zakladá nepreskúmateľnosť, respektíve nezrozumiteľnosť rozhodnutia správcu dane a žalobca ju namietal aj v podanom odvolaní. Žalovaný sa však s touto odvolacou námietkou vôbec nezaoberal, z dôvodu ktorého je taktiež napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné.

24. Podľa žalobcu žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol 7-krát údaje o spoločnosti BLIZARD SK s.r.o., ktorá v zdaňovacom období október 2020 neexistovala.

25. Žalobca k tvrdeniu žalovaného, podľa ktorého v konaní nebolo preukázané, že zdaniteľné osoby uvedené na faktúrach zdaniteľné plnenia neposkytli, namietal, že uskutočnenie prác zo strany dodávateľov nepreukazoval iba faktúrami od dodávateľov, ale správcovi dane predložil aj ďalšie dôkazy ako zmluvy, objednávky, dodacie listy, preberacie protokoly a dôkazy preukazujúce materiálnu existenciu plnenia. Žalobca mal za to, že z prvostupňového rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane z celkového množstva vyžiadaných a obdržaných dôkazov od daňového subjektu, ktorých bolo niekoľko tisíc, zrejme preveroval iba necelých sto, teda len zlomok a že niekoľko stovák dôkazov z kontrolného procesu vyradil bez toho, aby preto uviedol logické a právne podložené vysvetlenie. Takýto postup správcu dane vylučuje, že by tento bol zohľadnil a zhodnotil všetky skutočnosti, ktoré počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vyšli najavo, tak ako to tvrdil a tým kontrolovanému daňovému subjektu odpočítanie dane neuznal na základe skutočností, ktoré svojvoľne nezistil úplne.

26. Podľa žalobcu správca dane založil záver o tom, že v konaní nebola preukázaná existencia materiálneho plnenia dodaných prác v zmysle preverovaných faktúr, výlučne len na tvrdenej nekontaktnosti dodávateľov žalobcu, keď v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že „zdokladované zistenie nekontaktnosti dodávateľa vyvracia vierohodnosť a preukaznosť dokladov a odôvodňuje pochybnosti o pravosti a pravdivosti údajov v ňom uvedených.“ Správca dane tento svoj záver odôvodňoval okrem iného tým, že u dodávateľov sa nepreukázal výkon ekonomickej činnosti a sú to spoločnosti bez sídla. K tomuto záveru dospel správca dane na základe preverenia adries, ktoré sú ako sídla zapísané v obchodnom registri. Výsledkom preverenia sídiel jednotlivých dodávateľov boli obdobné zistenia a to, že na adresách sa nachádza dom, na ktorom nie je žiadnym spôsobom označená spoločnosť dodávateľa. Na základe týchto zistení dospel správca dane k záveru, že ide o spoločnosti bez sídla, nekontaktné, a preto nedôveryhodné. K uvedenej argumentácii správcu dane žalobca namietal, že k zmene sídla v prípade jeho preverovaných dodávateľských spoločností došlo s výrazným časovým odstupom po preverovanom zdaňovacom období. V zmysle judikatúry nemôžu byť pričítané v neprospech žalobcu okolnosti týkajúce sa dodávateľov, na ktoré nemá žalobca vplyv, a už vôbec nie také okolnosti, resp. zmeny, ktoré u týchto dodávateľov nastali až po preverovanom zdaňovacom období. Žalobca mal za to, že záver správcu dane o tom, že v predmetných budovách sa sídla dodávateľov nenachádzajú, je predčasný a nepodložený, nakoľko správca dane, resp. jeho zamestnanci do predmetných budov nevstúpil(i). Žalobca zdôraznil, že hoci sa registrované sídlo nachádza na danom mieste, to ešte nevylučuje možnosť, že sa podnikateľská činnosť subjektu nerealizuje na inom mieste. Správca dane tiež nezohľadnil skutočnosť, že spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. na výzvu správcu dane reagovala a zaslala mu požadované doklady. Správca dane tiež osobitne nevyhodnotil skutočnosť, že spoločnosť ORFA security consulting s.r.o. na adrese sídla prevzala výzvu správcu dane na predloženie dokladov, teda tvrdenie, že nie je kontaktná, nie je celkom pravdivé, pretože minimálne v čase prevzatia zásielky kontaktná bola. Záver správcu dane, že spoločnosti nemajú sídlo a nemajú ani materiálno-technické vybavenie na uskutočnenie preverovaných obchodov vyplýva zo zistení týkajúcich sa sídla dodávateľov, ktoré však boli vykonané až po skončení preverovaných zdaňovacích období, a teda tieto zistenia nemôžu byť vo vzťahu k preverovanému obdobiu relevantné. Správca dane tiež prezentoval záver o absencii materiálno-technického vybavenia, hoci vtedajší konatelia vo svojich svedeckých výpovediach uvádzali, že disponoval majetkom potrebným na výkon podnikateľskej činnosti. Žalobca mal za to, že prípadná nekontaktnosť týchto dodávateľov v čase preverovania, nemôže byť pre potvrdenie vierohodnosti preverovaných faktúr, nakoľko ich aktuálni konatelia nemali v čase vystavenia faktúr s týmito spoločnosťami nič spoločného, pričom správca dane pri tejto príležitosti svedkov na bližšie vysvetlenia nedopytoval. Konatelia dodávateľov žalobcu vo svojich

výpovediach potvrdili dodanie zdaniteľných plnení žalobcovi a svojimi výpoveďami výslovne potvrdil vierohodnosť preverovaných faktúr podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH v ústnych pojednávaniach uskutočnených správcom dane. Vzhľadom na uvedené žalobca namietal, že pokiaľ orgány finančnej správy na základe nekontaktnosti dodávateľov založili svoje závery o nevierohodnosti preverovaných faktúr, nesprávne zistili skutkový stav a tiež tieto zistenia nesprávne právne posúdili. Takéto právne posúdenie je tiež v rozpore s judikatúrou SD EÚ, v zmysle ktorej takýto nedostatok zistení na strane dodávateľa daňového subjektu nemôže byť pri hodnotení účtovných dokladov posúdený v neprospech daňového subjektu.

27. Žalobca tiež namietal, že v správnom konaní došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. V odvolacom konaní zaslal správca dane žalobcovi výzvu na odstránenie nedostatkov odvolaní, v ktorej mu určil lehotu 15 dní na jej vybavenie. Rovnaká lehota bola žalobcovi uložená vo všetkých ďalších sedemnástich odvolacích konaniach, a preto žalobca podal správcovi dane žiadosť o predĺženie lehoty o 90 dní. Táto bola správcovi dane doručená dňa 02.05.2023. Správca dane rozhodnutím č. 101448995/2023 zo dňa 06.06.2023 žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty na výzvu na odstránenie nedostatkov nevyhovel, hoci uvedenou výzvou správca dane vyzval daňový subjekt na odstránenie nedostatkov podania v lehote 15 dní od doručenia predmetnej výzvy, teda v najkratšej lehote ustanovenej v § 72 ods. 5 Daňového poriadku, pričom takýto svoj postup správca dane žiadnym spôsobom neodôvodnil a to napriek tomu, že daňový subjekt už vo svojom skoršom podaní namietal a žiadal správcu dane, aby svojím postupom nezasahoval do práva daňového subjektu na uplatnenie riadneho opravného prostriedku, keďže dovtedajším postupom správcu dane dochádzalo k podstatnému skráteniu zákonom stanovenej lehoty na podanie odvolania v neprospech daňového subjektu. V priebehu dvoch dní správca dane doručil daňovému subjektu celkom 18 rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane s totožným poučením o opravnom prostriedku, čo prakticky znamenalo, že na podanie odvolania v každom jednotlivom prípade bola daňovému subjektu reálne poskytnutá lehota iba necelých 1,22 dňa napriek tomu, že zákon priznáva daňovému subjektu právo podať odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane do 30 dní odo dňa jeho doručenia.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe

28. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol, že správca dane preveroval nárok uplatnený žalobcom na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2020, či došlo k dodaniu služieb tak, ako deklaroval predloženými faktúrami, či žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane, a to v súlade s ustanoveniami zákona o DPH. Ako vyplýva z dokazovania, žalobcom nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľmi MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. Správca dane vykonal daňovú kontrolu v súlade so zákonom a pri jej výkone ako aj nasledujúcom vyrubovacom konaní postupoval v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku a zákona DPH. Pri vydávaní rozhodnutí správca dane a následne aj žalovaný vychádzali zo správne zisteného skutkového a právneho stavu, pričom počas daňovej kontroly aj vyrubovacieho konania správca dane umožnil žalobcovi, aby sa k preverovaným skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy preukazujúce právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetných dodávateľských faktúr. Správca dane viedol dokazovanie a preveroval nárok uplatnený žalobcom v podanom daňovom priznaní, pričom dôkazy o uskutočnení zdaniteľných plnení nezískal. Túto skutočnosť preukazujú zistenia a dôkazy získané v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré sú jednoznačným a dostatočným spôsobom uvedené v rozhodnutí správcu dane, ako aj v napadnutom rozhodnutí žalovaného. Správca dane všetky dôkazy získal zákonným spôsobom v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku - dôkazmi, ktoré potvrdzujú prijatý záver správcu dane. Zo získaných a vyhodnotených dôkazov vyplýva, že žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľmi. Žalovaný trval na tom, že dokazovaním nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení - spracovanie a vypracovanie rôznych podkladov a spracovanie dokumentácie dodávateľmi. Žalovaný reprodukoval zistenia správcu dane a vyhodnotenie jednotlivých dôkazov tak, ako bolo uvedené v napadnutom rozhodnutí žalovaného a správcu dane. Žalovaný ako aj správca dane zrozumiteľným spôsobom v odôvodnení svojich rozhodnutí vysvetlili, prečo žalobcom predložené dôkazy nepreukazujú reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení, ktoré mali byť dodané dodávateľmi.

29. Následne sa žalovaný vyjadril k jednotlivým bodom správnej žaloby, ktoré považoval za nedôvodné a navrhol, aby správny súd žalobu zamietol. V prípade námietok týkajúcich sa dôkazného bremena

žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým žalobcu ako daňový subjekt, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane. Vzhľadom na spochybnenie uskutočnenia zdaniteľných plnení vo vzťahu medzi žalobcom a deklarovanými dodávateľmi zo strany správcu dane, t. j. v dôsledku relevantných pochybností správcu dane, bolo následne povinnosťou žalobcu pochybnosti správcu dane vyvrátiť a splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukázať, k čomu však zo strany žalobcu nedošlo. Žalovaný uviedol, že k problematike presúvania dôkazného bremena sa vyjadril aj Ústavný súd SR, napr. v Uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018. Správca dane a žalovaný založili rozhodnutia na tom, že žalobca nezvládol svoje dôkazné bremeno, pretože nepreukázal, že boli splnené podmienky na odpočítanie dane. Správca dane a žalovaný dostatočne zdôvodnili, prečo dôkazy predložené žalobcom nestačili na preukázanie toho, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení dodávateľmi.

30. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane zistené skutočnosti nevyhodnotil výlučne v neprospech žalobcu alebo mu pričítal na ťarchu skutočnosti, za ktoré nezodpovedá. Správca dane v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania vychádzal predovšetkým z dôkazov, ktoré predložil žalobca a ktorými bol povinný preukázať oprávnenosť uplatneného odpočítania dane. Dokazovanie, ktoré vykonával správca dane, slúžilo na verifikáciu žalobcom tvrdených a preukazovaných skutočností. Správca dane zisťoval skutočnosti pre správne určenie dane jednak z dôkazov predložených žalobcom, ale aj z ďalších dôkazov, ktoré vykonal z vlastnej iniciatívy. Skutkový stav, ktorý vykonaným dokazovaním správca dane zistil, vyhodnotil jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach a dospel k záveru, že došlo (v zmysle následných vyjadrení žalovaného v konaní vyplýva, že žalovaný mienil uviesť „nedošlo“ – pozn. správneho súdu) k uskutočneniu zdaniteľných plnení. Správca dane ani žalovaný nepripisoval skutočnosti, za ktoré žalobca nezodpovedá, ale že ich bez akýchkoľvek pochybností nepreukázal žalobca.

31. Správca dane vykonal dokazovanie a pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle ustanovení § 3 Daňového poriadku správca dane posudzoval všetky aspekty deklarovaných obchodov s cieľom chrániť záujmy štátu, pričom dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu ako aj ostatných osôb zúčastnených v konaní. Ako preukazuje vykonaná daňová kontrola, správca dane vo veci preverenia deklarovaných zdaniteľných plnení vykonal dokazovanie, ktorým sa ale uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľmi nepotvrdilo. Správca dane nevychádzal pri hodnotení dôkazov len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale vykonal dokazovanie v zmysle Daňového poriadku.

32. Žalovaný trval na tom, že z priebehu konania je evidentné, že nedošlo k porušeniu žiadneho práva daňového subjektu, a to ani práva vyplývajúceho z § 45 ods. 1 písm. c) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku a zároveň, ako už žalovaný uvádzal, so všetkými podaniami žalobcu sa správca dane vysporiadal. Bol to daňový subjekt, ktorý nepreukázal ním tvrdené skutočnosti a neodstránil vzniknuté pochybnosti správcu dane, s ktorými bol jednoznačne oboznámený a na odstránenie ktorých bol vyzvaný napr. aj v zmysle Oboznámenia č. 102219680/2022 zo dňa 10.08.2022. Žalovaný trval na tom, že zásady daňového konania boli v danej veci správcom dane dodržané, správca dane dostatočne zistil skutkový stav a správne aplikoval príslušné zákonné ustanovenia. Správca dane vykonal daňovú kontrolu v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu v súlade s § 44 ods. 1 Daňového poriadku. Žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s § 24 Daňového poriadku, keď viedol dokazovanie tak, že dbal, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie.

33. Správca dane hodnotil získané dôkazy v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku t. j. podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V tomto prípade nedošlo k porušeniu zásad správy daní a ani k porušeniu zákona ani v prípade tvrdení žalobcu, podľa ktorých mal byť ukrátený v prípade lehoty na podanie odvolania, keďže v rozhodnutí správcu dane mal žalobca stanovenú 30 dňovú lehotu na podanie odvolania v súlade s § 72 ods. 3 Daňového poriadku a takúto 30 dňovú lehotu na podanie odvolania mal žalobca stanovenú pre každé rozhodnutie za jednotlivé zdaňovacie obdobia, a teda mu žiadnym spôsobom nebola lehota na podanie odvolaní skrátená. Dôvodom na skrátenie nemôže byť ani doručenie osemnástich rozhodnutí najmä s ohľadom na to, že tieto rozhodnutia sú skutkovo podobné a žalobca aj voči nim podal takmer identické odvolania, a to v lehote na podanie odvolania. Z konania vyplýva, že rozhodnutia správcu dane boli právnemu zástupcovi žalobcu doručené dňa 06.03.2023, resp. 07.03.2023, pričom

žalobca dňa 04.04.2023, resp. dňa 05.04.2023 podal odvolania, ktoré neobsahovali zákonom stanovené náležitosti, na základe čoho ho správca dane v súlade s Daňovým poriadkom vyzval na odstránenie nedostatkov podania a stanovil mu 15 dňovú lehotu v zmysle Daňového poriadku. Správca dane dodržal zákonom stanovenú 30 dňovú lehotu na podanie odvolania žalobcom, pričom samotný žalobca podal odvolania, ktoré neobsahovali zákonom stanovené náležitosti (obsahovali len všeobecný nesúhlas bez akýchkoľvek dôvodov a dôkazov preukazujúcich odôvodnenosť odvolania), pričom aj na výzvy správcu dane na odstránenie nedostatkov odvolaní reagoval len účelovo podaním nepreukázanej žiadosti o upustenia od neoprávnených zásahov do práv žalobcu ako daňového subjektu, podaním námietky proti výzvam na odstránenie nedostatkov a nepreukázanou žiadosťou o predĺženie lehoty na výzvu na odstránenie nedostatkov, s cieľom umelo získať predĺženie lehoty na podanie odvolania.

34. Za neopodstatnenú považoval žalovaný aj námietku, že žalobcovi nebol predložený úplný spisový materiál, keďže z administratívneho spisu dokumentujúceho priebeh daňovej kontroly a nasledujúceho vyrubovacieho konania vyplýva, že žalobcovi zastúpeného splnomocneným zástupcom bol opakovane sprístupnený a predložený spisový materiál, o čom svedčí spísaný Úradný záznam č. 100849001/2022 zo dňa 11.04.2022, ale aj Zápisnica o vykonaní úkonu č. 102910965/2022 zo dňa 27.10.2022 a Zápisnica o vykonaní úkonu č. 100916624/2023 zo dňa 31.03.2023, z ktorých si splnomocnený zástupca vyhotovoval aj kópie. Zo spísaných úradných záznamov a zápisníc je evidentné, do ktorých dokumentov a listín splnomocnený zástupca žalobcu nahliadol, tieto dokumenty a listiny boli jednoznačne označené názvom, číslom a ako aj dátumom, a teda žalobcovi bol sprístupnený úplný spisový materiál v súlade s § 23 Daňového poriadku. Z listín je tiež jasné, ktorá listina spisu bola registrovaná ako prvá a ktorá ako posledná.

35. Žalovaný ďalej uviedol, že nesúhlasí s dôvodmi uvádzanými žalobcom v žalobe, nakoľko vydané a napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky náležitosti podľa § 63 Daňového poriadku ako aj skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly a všetky skutočnosti, ktoré ovplyvnili vydané rozhodnutia. Zároveň napadnuté rozhodnutie obsahuje právne predpisy porušené žalobcom, ktoré boli zhodnotené vo väzbe na kontrolné zistenia a tiež úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov. Žalovaný vzal pri rozhodovaní do úvahy aj dôkazy predložené žalobcom avšak po ich vyhodnotení zistil, že nie sú nespôsobilé pre priznanie žalobcom uplatneného nároku. Napadnuté rozhodnutie žalovaného jasne uvádza námietky žalobcu, skutkový stav a závery prijaté správcom dane a nakoniec aj samotné vysporiadane sa žalovaného s námietkami žalobcu podanými v rámci odvolania. V tejto súvislosti žalovaný dodal, že je absolútne neopodstatnená námietka žalobcu, že v odôvodnení rozhodnutia mal žalovaný uviesť údaje o spoločnosti BLIZARD SK s.r.o., keďže údaje o tejto spoločnosti boli žalovaným uvádzané v rozhodnutí len v rámci zistení správcu dane a podaných vyjadrení žalobcu.

36. Na záver žalovaný uviedol, že zo spisu daňovej kontroly a celého konania vyplýva, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a zaobstaral konkrétne dôkazy, na základe ktorých rozhodoval, avšak žalobca sa v konaní obmedzil len na tvrdenia, ktoré konkrétnymi dôkazmi nepreukázal. V tomto prípade nie je možné tvrdiť, že vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania bolo v rozpore so zásadou spravodlivého procesu a vyššie uvedenými ustanoveniami. Žalobou napadnuté rozhodnutie obsahuje dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné, postupom správcu dane taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmto orgánom, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti a pritom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, z ktorých dôvodov správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly postupoval v súlade so všeobecne záväznými predpismi v zmysle Daňového poriadku.

Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (replika žalobcu)

37. Žalobca uviedol, že hoci mal správca dane z predloženého účtovníctva vedomosť o tom, že žalobca počas osemnástich kontrolovaných mesiacov prijal stovky faktúr od niekoľko desiatok dodávateľov, bolo prvým úkonom správcu dane po začatí daňovej kontroly zaslanie výzvy zo dňa 03.12.2021 na predloženie dokladov výlučne od spoločností BLIZARD SK s.r.o., LEVITY s.r.o. , MIREX GROUP s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o. a podľa protokolu jej predmetom žiadne doklady od iných dodávateľov neboli. Žalobca mal za to, že správca dane vykonal daňovú kontrolu na podnet, ktorý mu neoznámil. Žalobca uviedol, že žalovaný vo svojom vyjadrení poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR, podľa ktorého má daňový subjekt v daňovom konaní povinnosť podať riadne vyplnené daňové priznanie

a povinnosť predložiť v prípade daňovej kontroly správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť. V protokole je správcom dane potvrdené, že žalobca obidve tieto povinnosti splnil. K tvrdeniu žalovaného, že na to, aby dôkazné bremeno opäť zaťažilo žalobcu postačuje relevantné spochybnenie jeho tvrdení a predložených listín, žalobca namietal, že pojem „relevantné spochybnenie“ v Daňovom poriadku uvedený nie je a upozornil na postup správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Žalobca súčasne poukázal na súvisiacu judikatúru Najvyššieho správneho súdu SR a Ústavného súdu SR. Žalobca preto namietal, že mu správca dane neoznámil žiadne pochybnosti o dokladoch predložených žalobcom a ani v elektronickom spise daňového subjektu sa nenachádza žiaden doklad, v ktorom by bolo preukázané tvrdenie žalovaného o spochybnení žalobcom správcovi dane predložených písomných dokladov. Žalobca mal s poukazom na obsah administratívneho spisu a závery správnych súdov za preukázané, že k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane späť na daňový subjekt nedošlo. Žalobca mal za preukázané, že sa o tvrdení údajného nesplnenia zákonných podmienok ustanovených v § 43, § 49 a § 51 zákona o DPH dozvedel až z protokolu, doručením ktorého došlo k ukončeniu daňovej kontroly. V priebehu daňovej kontroly teda došlo k podstatnému pochybeniu, ktoré malo podstatné dôsledky pre celý proces dokazovania v daňovom konaní, nakoľko správcom dane neboli žalobcovi do momentu ukončenia daňovej kontroly použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku oznámené žiadne pochybnosti. Žalobca zároveň poukázal na vyjadrenie žalovaného (na strane 7 ods. 2), podľa ktorého „skutkový stav, ktorý vykonaným dokazovaním správca dane zistil, vyhodnotil jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach a dospel k záveru, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení“, s ktorým žalobca súhlasil a od počiatku tvrdil, že k zdaniteľným plneniam reálne došlo, a teda žalobca mal za to, že reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení žalobcom nie je sporná. Uvedeným tvrdením žalovaného sa iba potvrdzuje potvrdená dôvodnosť argumentácie žalobcu vo vzťahu k nesprávnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane, v ktorých v rozpore s preukázaním uskutočnenia zdaniteľných plnení žalobcom tomuto právo na odpočítanie dane nepriznali. Žalobca ďalej uviedol, že vykonaným dokazovaním získal správca daní dostatok dôkazov, ktoré postačovali k tomu, aby právo na odpočítanie DPH z prijatých faktúr od dodávateľov priznal, nakoľko bývalí konatelia dodávateľov žalobcu, ako aj ďalší svedkovia potvrdili reálnosť dodaných služieb a samotnú spoluprácu so žalobcom, pričom v rámci súčinnosti predložili správcovi dane doklady a listinné dôkazy preukazujúce poskytnutie služieb. Žalobca ďalej zopakoval svoju námietku týkajúcu sa nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a námietku podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný svoje tvrdenie o tom, že žalobcovi bol sprístupnený úplný spisový materiál nepreukázal a listiny, ktoré žalobcovi správca dane predložil k nahliadnutiu neboli súčasťou žiadneho zviazaného spisu, neboli ani opatrené poradovým číslom a neboli zažurnalizované. Žalobcovi na ústnom pojednávaní nebolo umožnené nazeranie do administratívneho spisu správcu dane v nepozmeniteľnej listinnej podobe, opatrené spisovým obalom a obsahujúce súpis založených dokladov. Žalobca v ďalšej časti svojho vyjadrenia zopakoval svoje námietky uvedené v správnej žalobe.

Vyjadrenie žalovaného k vyjadreniu žalobcu (duplika žalovaného)

38. Žalovaný vo vyjadrení zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a vo vyjadrení k správnej žalobe. Zároveň uviedol, že považuje námietky žalobcu týkajúce sa prenosu a vyčerpania dôkazného bremena, jeho nesprávneho rozloženia ako aj nesprávneho hodnotenia zistených skutočností za nedôvodné. V tomto prípade za nedôvodnú považoval žalovaný aj námietku žalobcu, podľa ktorej žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe tvrdil, že „došlo“ k uskutočneniu zdaniteľných plnení, nakoľko z obsahu napadnutého rozhodnutia a tiež z obsahu celého vyjadrenia je evidentné, že sa jednalo len o chybu v jednom slove, nakoľko je zrejmé, že k uskutočneniu zdaniteľných plnení nedošlo. Žalovaný mal ďalej za to, že v prípade, ak hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú zo strany žalobcu preukázané (k čomu v predmetnom prípade došlo), nie je dôvodom na zamietnutie odpočítania dane daňový podvod a ani prípadné zneužitie práva (ktoré by prichádzali do úvahy v prípade splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane) a preto body žalobcu týkajúce sa práve podvodného konania nie sú dôvodné. Žalovaný trval na tom, že v predmetnom prípade boli spochybnené skutočnosti ohľadom skutočného dodania zdaniteľných plnení zo strany spoločností MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o., u ktorých ich uskutočnenie nebolo preukázané ani výpoveďami svedkov a nakoniec žalovaný trval na tom, že samotný žalobca neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že mu odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. vzniklo

v súlade so zákonom o DPH, keď boli spochybnené predložené doklady aj vyjadrenia vo vzťahu k zdaniteľným plneniam uvádzaným na faktúrach od uvedených dodávateľov. Žalovaný uviedol, že nesúhlasí s dôvodmi uvádzanými žalobcom vo vyjadreniach, nakoľko vydané a napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly a všetky skutočnosti, ktoré ovplyvnili vydané rozhodnutie. Zároveň napadnuté rozhodnutie obsahuje právne predpisy porušené žalobcom, ktoré boli zhodnotené vo väzbe na kontrolné zistenia a tiež úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov.

Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (triplika žalobcu)

39. Žalobca vo vyjadrení reagoval, že v protokole z daňovej kontroly nie je uvedené, že by bol býval správca dane doklady predložené žalobcom zákonným spôsobom spochybnil. Ak žalovaný trval na tom, že z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že došlo k spochybneniu existencie plnenia, tak žalobca naďalej namietal, že žalovaný zrejme nezistil skutkový stav dostatočne. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, ani neuviedol, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Žalobca zotrval na tom, že nakoľko žalovaný v napadnutom rozhodnutí, ani vo svojom vyjadrení neuviedol žiaden dôkaz, ktorý by bol spôsobilý vyvrátiť tvrdenia žalobcu, že služby boli v zmysle faktúr dodané, ani neuviedol preskúmateľnú úvahu vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov, ani žiaden dôkaz, ktorý by bol hodnotil jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach, stalo sa napadnuté rozhodnutie aj týmto postupom žalovaného nepreskúmateľným. Žalovaný podľa žalobcu dostatočne nezistil skutkový stav, nakoľko v zápisniciach z výpovedí svedkov je uvedené, že každý jeden svedok dodania zdaniteľných plnení potvrdil. Žalobca namietal, že pokiaľ žalovaný argumentoval tým, že napadnuté rozhodnutie obsahuje dostatok relevantných dôvodov, pre ktoré ho možno považovať za preskúmateľné, potom žalovaný neuviedol, ktoré konkrétne dôvody má na mysli a ani prípadný dostatok dôvodov bez ich konkrétneho uvedenia, nemôže automaticky garantovať preskúmateľnosť rozhodnutia. Žalobca k tvrdeniu žalovaného vo vyjadrení ohľadom hodnotenia predložených objednávok namietal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí žiadne hodnotenie objednávok neuviedol a neuznaním odpočítania dane z dodávateľských faktúr si prisvojuje kompetencie správcu dane, ktoré zákonodarca odvolaciemu orgánu nepriznal. Žalobca k vyjadreniu žalovaného, že v prípade tvrdenia o tom, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení, išlo len o chybu v jednom slove, uviedol, že toto tvrdenie žalovaný uviedol vo všetkých 18 rozhodnutiach aj vo svojom skoršom vyjadrení, pričom sa nejednalo len o jeden výrok v jednom vyjadrení, ale o výroky viaceré, ktoré sú uvedené najmenej v 18 vyjadreniach žalovaného k správnym žalobám, teda sa nejedná len o nedopatrenie alebo chybu v písaní.

40. Žalobca v priebehu správneho súdneho konania predložil súdu listinné dôkazy, ktoré žalobca navrhol v konaní vykonať ako dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane, a to Protokol č. 10417522/2024 zo dňa 16.12.2024 z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu, predmetom ktorej bola DPH za zdaňovacie obdobia august a september 2021 a Protokol č. 103415756/2024 zo dňa 16.12.2024 z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu, predmetom ktorej bola DPH za zdaňovacie obdobia marec až december 2019. Z obsahu predložených protokolov je zrejmé, že podľa záverov správcu dane z dokazovania a získaných dôkazov okrem iného vyplýva, že bol naplnený účel uzatvorených Rámcových zmlúv a bolo preukázané, že fakturované služby boli dodávateľmi poskytované. Na základe výsledku vykonaných daňových kontrol nebol zistený rozdiel dane oproti podaným daňovým priznaniam DPH. Pri kontrole odpočítania dane správca dane nezistil porušenie ustanovení zákona o DPH, nakoľko bola daňovým subjektom preukázaná materiálna existencia plnenia a boli preukázané splnené hmotnoprávne podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane.

41. V súlade so zásadou kontradiktórnosti správneho súdneho konania správny súd doručil žalobcom predložené listinné dôkazy žalovanému.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov správnym súdom

42. Žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu podal v zákonnej lehote na Správny súd v Banskej Bystrici správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie október 2020, ako aj preskúmania zákonnosti jemu predchádzajúceho prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ich

zrušenia a vrátenia správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si žalobca v správnej žalobe uplatnil právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

43. Žalobca žiadal na prejednanie veci nariadiť pojednávanie, Správny súd v Banskej Bystrici preto nariadil pojednávanie podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP na deň 18.06.2025. Na pojednávanie sa nedostavil žalovaný, ktorému bolo predvolanie na pojednávanie doručené dňa 05.05.2025, pričom žalovaný svoju neúčasť ospravedlnil podaním zo dňa 09.06.2025 s tým, že súhlasil s pojednávaním bez jeho prítomnosti. Zároveň uviedol, že trvá na žalobou napadnutom rozhodnutí ako aj na podaných vyjadreniach zaslaných k správnej žalobe a zároveň sa stotožnil s právnymi závermi a rozhodnutím Správneho súdu v Banskej Bystrici pod sp. zn. 3Sf/20/2023, ktoré sa týka identickej veci a identického žalobcu. Vzhľadom na ospravedlnenú neúčasť žalovaného, ktorý súhlasil s pojednávaním bez jeho prítomnosti, správny súd pojednával v jeho neprítomnosti. Na pojednávaní právna zástupkyňa žalobcu uviedla, že sa pridržiava všetkých námietok a skutočností uvedených v správnej žalobe, ako aj všetkých tvrdení v priebehu správneho súdneho konania. S prihliadnutím na tieto dôvody považovala správnu žalobu za dôvodnú a preukazujúcu nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového orgánu. Zároveň poukázala na to, že v správnej žalobe sú uvedené dostatočne relevantné dôvody na zrušenie napadnutých rozhodnutí z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci. Zdôraznila námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného z dôvodov uvedených v správnej žalobe. Za najpodstatnejší dôvod na zrušenie napadnutých rozhodnutí považovala porušenie ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktorý je neodstrániteľný a napriek porušeniu tohto ustanovenia správca dane vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane a dopustil sa závažného procesného pochybenia majúceho za následok nezákonnosť rozhodnutia správu dane ako aj napadnutého rozhodnutia žalovaného. Poukázala na to, že záver žalovaného o nepreukázaní a neunesení dôkazného bremena nie je správny, nakoľko vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu správcom dane. Žalovaný neuviedol, ako sa mal žalobca dostať do dôkaznej núdze. Správca dane nevykonal dostatočné dokazovanie za účelom preukázania tvrdení daňového subjektu. V rámci záverečného slova právna zástupkyňa žalobcu navrhla, aby správny súd vyhovel podanej správnej žalobe a zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vrátil vec správcovi na ďalšie konanie. Zároveň si žalobca uplatnil právo na náhradu trov konania.

44. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ako aj postup daňových orgánov, a to v rozsahu a z dôvodov uplatnených v žalobe (§ 134 ods. 1 SSP), pričom dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná, preto ju zamietol podľa § 190 SSP.

45. Podľa § 2 ods. 1 a 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.

46. Podľa § 6 ods. 1 SSP; Správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú 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.

47. Podľa § 134 ods. 1 a 2 SSP; (1) Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.
(2) Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak
a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,
b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený,
c) ide o veci podľa § 192,
d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba,
e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d),
f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa.

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

49. Podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období roku 2015; (1) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. (2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

50. Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období roku 2015; (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.
(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň
a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

51. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období roku 2015; Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak
a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

52. Úvodom k zodpovedaniu žalobcových námietok správny súd považuje za potrebné uviesť, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe, z tovarov, ktoré nadobudli alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného Európskeho systému dane z pridanej hodnoty (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (závery vyslovené Súdnym dvorom EÚ napr. v rozhodnutí C-285/11 Bonik). Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Zároveň ale každá transakcia musí byť vo vzťahu k DPH sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-267/2015 zo dňa 22.06.2016 Gemeente Woerden/Staatssecretaris van Financi?n).

53. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak :
(1) zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane,
(2) došlo k daňovému podvodu
(3) došlo k prípadu zneužitia práva.

54. Kumulatívne splnenie hmotnoprávnych podmienok je aj pri určitom judikatórnom posune naďalej základným predpokladom pre odpočet DPH. Splnenie podmienok pre odpočítanie dane vo všeobecnosti preukazuje osoba, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje. V prípade, že by boli hmotnoprávne

podmienky na odpočítanie dane splnené, aj tak môže dôjsť k obmedzeniu práva na odpočítanie dane, a to v prípade daňového podvodu alebo zneužitia práva. Potreba rozlišovania dôvodov na odpočítanie dane a zamedzenie „zmiešavania“ dôvodov na nepriznanie odpočítania dane bola opakovane vyslovená v judikatúre Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/27/2021 zo dňa 30.11.2022). Potreba rozlišovania uvedených dôvodov nachádza svoj materiálny odraz aj v teórii dôkazného bremena, pretože ide o odlišné prípady pre neuznanie odpočítania dane a je pri nich odlišný obsah a rozsah dôkazného bremena daňového subjektu a správcu dane.

55. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú :
(1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa),
(2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),
(3) že prijaté plnenie je príjemcom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

56. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok pre odpočítanie dane je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje.

57. Platiteľ dane si v zmysle Zákona o DPH môže odpočítať daň:
• dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
• daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) alebo služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
• daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), a
• zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

58. Pri daňovom podvode je na rozdiel od preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane dôkazné bremeno primárne na správcovi dane. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu boli zadefinované v judikatúre Súdneho dvora EÚ, na základe ktorej bol vytvorený tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling). Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena:
(1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca),
(2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbalosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu)
(3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

59. Z uvedenej úvodnej argumentácie je zrejmé, že zákon o DPH, ktorý prevzal právnu úpravu smernice o DPH, stanovuje podmienky, za ktorých si daňový subjekt môže uplatniť právo na odpočítanie dane, pričom tieto sú vymedzené kumulatívne a nesplnenie čo len jednej z týchto podmienok je dôvodom pre neuznanie odpočtu DPH pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok. Splnenie týchto kumulatívne vymedzených podmienok nemožno odpustiť. Na preukázanie nároku na odpočítanie dane nestačí len predloženie faktúry a ostatných účtovných dokladov preukazujúcich formálnu stránku deklarovaného plnenia - v tomto prípade poskytnutia služby. Zákonodarca pri uplatnení nároku na odpočet DPH požaduje aj preukázanie materiálnej stránky - preukázanie reálneho uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia. Z uvedeného vyplýva, že je potrebné preukázať skutočné/reálne dodanie tovaru resp. poskytnutie služby deklarovaným dodávateľom.

60. Predmetom súdneho prieskumu pred správnym súdom bola zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie október 2020, nakoľko správca dane prijal záver, že sa nepreukázalo poskytnutie služieb zo sporných dodávateľských faktúr, vystavených dodávateľmi MIREX GROUP s.r.o., LEVITY s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o., pretože žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce materiálnu existenciu

plnenia, a teda vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, preto neboli žalobcom ako platiteľom dane splnené podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty (z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a súčasne podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 71 zákona o DPH), čoho dôsledkom bolo zníženie odpočítania dane z pridanej hodnoty uplatneného žalobcom v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2020. Žalobca podal správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia, ktorej dôvody sú podrobne popísané v bode 11. až 27 odôvodnenia tohto rozsudku.

61. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

62. Podľa § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

63. Ustanovenie § 140 SSP predstavuje špeciálne ustanovenie vo vzťahu k vyššie citovanému všeobecnému ustanoveniu § 139 ods. 2 SSP, ktorý stanovuje základné požiadavky na písomné vyhotovenie rozsudku. To znamená, že jeho použitie je vyslovene viazané na dodržanie striktných zákonných podmienok. V tomto smere je potrebné konkretizovať podmienky, za ktorých môže správny súd pri rozhodovaní vo veci aplikovať inštitút skráteného odôvodnenia rozsudku podľa § 140 SSP. Zákonnými podmienkami v tomto prípade sú: a) ide o tohto istého žalobcu, b) ide totožný predmet konania a c) vec už bola predmetom konania pred správnym súdom.

64. Pri posudzovaní uvedených podmienok pri ich aplikovaní na prejednávanú vec správny súd ustálil, že prvá podmienka aplikovania uvedeného inštitútu, teda totožnosť subjektu bola splnená, nakoľko tak ako v prejednávanej veci tak aj v prípade Rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 3Sf/20/2023 zo dňa 28.05.2025, je totožnosť účastníkov konania, t. j. žalobca aj žalovaný, identická.

65. Ohľadne druhej podmienky aplikovania inštitútu skráteného odôvodnenia rozsudku sa správny súd zameral na posúdenie totožnosti konania prejednávanej veci s konaniami vo veciach, ktoré boli predmetom uvedeného konania. Za totožný predmet konania sa pritom rozumie druhovo totožný (obdobný) predmet konania, ktorý sa týka rovnakého právneho problému. Rozsudok obsahujúci skrátené odôvodnenie sa tak od úplného rozsudku odlišuje iba v obsahu odôvodnenia. V skrátenom odôvodnení je však vždy potrebné stručne opísať predmet konania, čo má význam pre posudzovanie jeho totožnosti. Správny súd v tomto smere konštatuje, že uvedená podmienka totožnosti predmetu konania v prejednávanej veci bola zachovaná, nakoľko v rámci rozhodných zdaňovacích období bola vykonaná jedna daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2020 až december 2020 a január 2021 až jún 2021, výsledkom ktorej bol jeden Protokol z daňovej kontroly č. 102723982/2022 zo dňa 05.10.2022, ktorému predchádzalo aj Oboznámenie č. 102219680/2022 zo dňa 10.08.2022 s vykonaným dokazovaním v daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie január 2020 až december 2020 a január 2021 až jún 2021 a výzva na predloženie vyjadrení a na navrhnutie dôkazov a ktoré sa týkalo všetkých vyššie uvedených zdaňovacích období. Samotnému oboznámeniu predchádzala aj výzva na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam, v ktorej správca dane určil okruh skutočností, ktoré mal žalobca objasniť, a ktoré sa rovnako vzťahovali na všetky vyššie uvedené zdaňovacie obdobia. Napadnuté rozhodnutie správcu dane, žalovaného tak vychádzali z rovnakého podkladu - jednej daňovej kontroly a jedného spoločného protokolu.

66. V prípade tretej podmienky, t. j. že vec bola už predmetom konania pred správnym súdom, je možné konštatovať, že uvedená podmienka bola splnená. Správnymi žalobami obsahujúcimi obdobné žalobné body sa žalobca domáhal aj preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101845934/2023 zo dňa 24. júla 2023, č. 101845955/2023 zo dňa 24. júla 2023, č. 101846046/2023 zo dňa 24. júla 2023, č. 101846208/2023 zo dňa 24. júla 2023, č. 101846316/2023 zo dňa 24. júla 2023, č. 101846472/2023 zo dňa 24. júla 2023, č. 101846653/2023 zo dňa 24. júla 2023, č. 101846898/2023 zo dňa 24. júla 2023,

č. 101847120/2023 zo dňa 24. júla 2023 a im predchádzajúcich rozhodnutí správcu dane, ktorými mu z rovnakých dôvodov nebol priznaný nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až september 2020. Uvedené veci boli zapísané a vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. pod sp. zn. 3Sf/20/2023, sp. zn. 3Sf/21/2023, sp. zn. 3Sf/24/2023, sp. zn. 3Sf/25/2023, sp. zn. 3Sf/27/2023, sp. zn. 3Sf/28/2023, sp. zn. 3Sf/29/2023, sp. zn. 3Sf/30/2023 a sp. zn. 3Sf/31/2023, pričom Správny súd v Banskej Bystrici uznesením sp. zn. 3Sf/20/2023 zo dňa 26.03.2025 uvedené veci spojil na spoločné konanie s tým, že veci boli následne vedené v spoločnom konaní pod spoločnou spisovou značkou 3Sf/20/2023. Konanie bolo skončené vydaním Rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 3Sf/20/2023 zo dňa 28.05.2025, ktorým boli správne žaloby žalobcu zamietnuté. Správny súd odkazuje na Rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 3Sf/20/2023 zo dňa 28.05.2025 (za zdaňovacie obdobia január až september 2020) vo veciach totožných účastníkov konania, čo znamená, že prejednávaná vec už bola predmetom konania pred správnym súdom.

67. Žalobca uplatnil obdobné žalobné body (pokiaľ sa ich formulácia mierne líši, argumentácia správneho súdu osvedčujúca nedôvodnosť námietok uplatnených žalobcom vo veci vedenej pod sp. zn. 3Sf/20/2023, na ktorú sa odkazuje, priliehavo postihuje ich obsah) pre preskúmanie napadnutého rozhodnutia žalovaného potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie, ktorého predmet konania bol z hľadiska právneho posúdenia veci totožný (nepriznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu nesplnenia druhej hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane – nepreukázanie materiálnej existencie plnenia – za zdaniteľné plnenia uskutočnené v súvislosti s dodaním služieb – počítačové spracovanie údajov a iné). Obdobný bol aj zistený skutkový stav (rovnakí dodávatelia MIREX GROUP s.r.o., LEVITY s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o., obdobný podnikateľský model), tzn. ide o veci toho istého žalobcu, žalovaného a totožného predmetu konania, ktorý už bol predmetom konania pred správnym súdom (v prípade vedenom pod sp. zn. 3Sf/20/2023). Vzhľadom na to v súlade s § 140 SSP správny súd poukazuje na Rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 3Sf/20/2023 zo dňa 28.05.2025, nakoľko pre zamietnutie podanej správnej žaloby platia rovnaké dôvody ako pre zamietnutie žalôb v prípade vedenom pod sp. zn. 3Sf/20/2023. Mierne odchýlky v číslach strán rozhodnutí daňových orgánov, na ktoré sa odkazuje (preskúmavané rozhodnutia obdobné pasáže rovnako obsahujú) nemali za následok potrebu iného hodnotenia skutkového stavu zisteného daňovou kontrolou vykonanou spoločne pre všetky prípady, ani iné právne posúdenie veci. Nič teda nebráni v plnom rozsahu poukázať na odôvodnenie Rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 3Sf/20/2023 zo dňa 28.05.2025, s ktorým sa senát správneho súdu v plnej miere stotožňuje a ktorého obsah je v časti bodov 64. až 91. odôvodnenia nasledovný:

„64. Správny súd uvádza, že vo všeobecnosti platí, že súdny prieskum v daňových veciach nie je absolútny, nakoľko je ovládaný dispozičnou zásadou. Rozsah súdneho prieskumu je daný žalobnými bodmi o tvrdenej nezákonnosti, keďže správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby v zmysle § 134 ods. 1 SSP (nejedná sa o konanie uvedené v § 134 ods. 2 SSP). Správny súd nie je oprávnený a ani nemôže dôvody nezákonnosti v žalobe neuvedené dopĺňať podľa zistení z administratívneho spisu, ani všeobecne uplatnené dôvody konkretizovať na daný prípad. Žalobca musí v zmysle § 182 ods. 1 písm. e) SSP v správnej žalobe uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné.

65. Vo všeobecnosti správny súd preskúmava zákonnosť rozhodnutí (príp. opatrení) orgánov verejnej správy a postup, ktorý vydaniu rozhodnutí (resp. opatrení) predchádzal a to, či rozhodnutia (príp. opatrenia) orgánov verejnej správy a ich postup sú v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi. Úlohou správneho súdu pri preskúmavaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov a nečinnosti orgánu verejnej správy, je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či si orgán verejnej správy vecne príslušný na konanie zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia alebo uplatnenie iného správneho aktu alebo postupu, či zistil vo veci skutočný stav, t. j. či skutkové závery, ku ktorým dospel vyplývajú z vykonaných dôkazov, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy, správny súd preskúmava iba to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho jeho vydaniu. Správny súd v prejednávaných veciach posudzoval, či daňové orgány

splnili povinnosti stanovené im zákonom, a to v rozsahu namietaných tvrdení žalobcom, v rámci uplatnených žalobných bodov v zákonom stanovenej lehote na podanie žaloby

66. Žalobca v správnych žalobách namietal nezákonnosť rozhodnutí správcu dane a žalovaného a žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správcu dane. Za najpodstatnejšiu žalobca označil námietku nesprávneho právneho posúdenia veci žalovaným, nakoľko napadnuté rozhodnutia žalovaného vychádzajú z nesprávneho výkladu rozsahu a rozloženia dôkazného bremena. Poukázal pritom na porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku správcom dane, ktorý žalobcovi do momentu ukončenia daňovej kontroly postupom podľa uvedeného ustanovenia neoznámil žiadne konkrétne a relevantné pochybnosti o vierohodnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom. V dôsledku uvedeného nedošlo podľa žalobcu k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane späť na žalobcu. Žalobca namietal, že svoje dôkazné bremeno uniesol a podaním daňových priznaní a predložením dôkazov o zdaniteľných plneniach svoje dôkazné bremeno vyčerpal.

67. Správny súd uvádza, že dôkazné bremeno spočívajúce v preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zaťažuje predovšetkým daňový subjekt (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). Je povinnosťou daňového subjektu predložiť dôkazy preukazujúce splnenie podmienok vyžadovaných pre vznik ním uplatňovaného nároku. Správca dane v daňovej kontrole len preveruje/verifikuje, či boli splnené hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH. Úlohou správcu dane nie je zisťovať ako sa deklarované obchodné transakcie naozaj stali a vykonávať dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukážu tvrdenia daňového subjektu. Správca dane len verifikuje tvrdenia daňového subjektu a v prípade, že ich spochybní, dôkazné bremeno sa opäť presúva na daňový subjekt. Ak správca dane pri preverovaní tvrdení a podkladov daňového subjektu nadobudne dôvodnú pochybnosť o oprávnenosti uplatňovaného nároku – preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom je opäť na daňovom subjekte, aby predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvrátil pochybnosti správcu dane. Dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane v úplnom rozsahu len v prípade záveru o podvodnom konaní a o zneužití práva, čo nebol prejednávaný prípad.

68. Správny súd mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že žalobca bol v priebehu daňovej kontroly oboznámený o zisteniach a pochybnostiach správcu dane podaním č. 102219680/2022 zo dňa 10.08.2022 označeným ako „Oboznámenie s vykonaným dokazovaním v daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie január 2020 až december 2020 a január 2021 až jún 2021 a výzva na predloženie vyjadrení a na navrhnutie dôkazov“, ktorým správca dane oboznámil daňový subjekt podľa § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku s vykonaným dokazovaním v rámci daňovej kontroly a s hodnoteniami a závermi správcu dane a vyzval žalobcu, aby v lehote 15 dní od doručenia tejto výzvy predložil písomné vyjadrenie k vykonanému dokazovaniu a k spôsobu vykonania dokazovania, k hodnoteniam a záverom správcu dane a odstránil vyslovené pochybnosti správcom dane o preverovaných obchodoch a aby súčasne predložil/navrhol dôkazy takého charakteru, ktoré by bez pochýb potvrdili jeho tvrdenia. Správca dane v predmetnej výzve oboznámil daňový subjekt so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly a na strane 47 a nasledovných uviedol hodnotenia a závery správcu dane, pričom zdôraznil pochybnosti správcu dane, či predmetné zdaniteľné plnenia boli daňovému subjektu skutočne dodané tak, ako je uvedené na dodávateľských faktúrach. Pochybnosti správcu dane vyplývajú z kontextu celého dokumentu, avšak minimálne na strane 54 oboznámenia správca dane explicitne formuluje svoje pochybnosti tým, že konštatuje, že „ ... spoločnosti deklarovaných dodávateľov boli v čase preverovania nekontaktné, nepotvrdili vierohodnosť preverovaných faktúr. Daňový subjekt si neoveril obchodných partnerov, či mal vytvorené podmienky a všetky predpoklady na poskytnutie predmetných služieb; z výpovedí svedkov je zrejmé, že spoločnosti oslovili daňový subjekt s možnou spoluprácou, pričom sa jedná o spoločnosti, ktoré nie sú etablované na trhu v oblasti poskytovania projekčných a inžinierskych činností, svoje služby neponúka prostredníctvom webových stránok alebo inej formy vlastnej prezentácie; bývalí konatelia dodávateľov vo výpovediach uviedli, že v preverovaných obdobiach rok 2020 a rok 2021 neposkytovali projekčné a inžinierske činnosti aj iným obchodným partnerom a obchodovali v prevažnej miere so spoločnosťou DAQE Slovakia s.r.o.; na výkon fakturovaných činností sám kontrolovaný daňový subjekt

poskytol materiálno-technické vybavenie (počítače, notebooky, prenosné disky, licencovaný program AutoCAD) do tohto programu ich sám konateľ spoločnosti DAQE Slovakia s.r.o. zaškolil.; podľa vyjadrení bývalých konateľov dodávateľských spoločností na výkon odborných činností boli zaobstaraní odborníci, ktorým bolo poskytnuté technické vybavenie na výkon odborných činností. Odborné činnosti vykonávali ako súkromné osoby, avšak ani jeden z odborníkov za výkon svojej činnosti nedostal zaplatené ani sa nedomáhal zaplatenia, čo nenasvedčuje bežným obchodným praktikám a vyvoláva pochybnosti o tom, prečo vykonávali tieto činnosti zadarmo resp. z akých prostriedkov boli vyplatení; daňový subjekt nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy preukazujúce materiálnu existenciu plnenia dodávateľskými spoločnosťami; predmet fakturácie na prijatých faktúrach od dodávateľských spoločností je zhodný s vystavenými faktúrami pre odberateľov daňového subjektu DAQE Slovakia s.r.o.; z informácií z webovej stránky kontrolovaného daňového subjektu je zrejmé, že daňový subjekt na výkon odborných činností mal kvalifikovaných zamestnancov stavebných inžinierov a autorizovaných inžinierov v danom odbore. Zároveň mal materiálno-technické vybavenie na výkon projekčných a inžinierskych činností. Daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na faktúre, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočet dane z dodávateľskej faktúry. Z uvedených zistení vyplýva, že kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočet odpočítaný z predmetných faktúr od deklarovaných dodávateľov, čím porušil ustanovenie § 49 ods. 1, 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, nakoľko fakturované zdaniteľné plnenia, na základe ktorých sa kontrolovaný daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane neboli reálne uskutočnené konkrétne dodávateľmi uvedenými na faktúrach. Na základe všetkých výsledku jednotlivých šetrením správcu dane bolo zistené, že kontrolovaný daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov, pri ktorých nebolo preukázané, že daňová povinnosť vznikla dodávateľovi služby teda, že tieto zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené spoločnosťou uvedenou na faktúre.“ Zároveň správca dane na strane 56 oboznámenia v časti poučení citoval § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Je nesporné, že ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku ukladá správcovi dane priamo dve povinnosti, a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a súčasne povinnosť vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. To je možné realizovať osobitným písomným oznámením zaslaným daňovému subjektu alebo i počas ústneho pojednávania s následným spísaním zápisnice (Zbierka stanovísk a rozhodnutí NSS SR - č. 2/2022, judikát č. 18/2022 ZNSS). Z materiálneho hľadiska v predmetnej veci k takémuto procesnému postupu správcu dane došlo, keď správca dane (i) žalobcovi oznámil pochybnosti o predložených dokladoch a (ii) vyzval žalobcu na vyjadrenie, vysvetlenie nejasností a preukázanie, že mu deklarovaní dodávatelia dodali služby na sporných faktúrach. Uvedené úkony správcu dane tak správny súd vyhodnotil ako úkony oboznamujúce žalobcu o pochybnostiach správcu dane a naplňujúce jeho povinnosť stanovenú v § 46 ods. 5 Daňového poriadku. V tejto súvislosti správny súd dopĺňa, že konkrétne pomenovanie a rozsah pochybností správcu dane vždy závisí od okolností prípadu. Pokiaľ v tu posudzovanej veci správca dane nemal k dispozícii také dôkazy, ktorými by mohol overiť, či skutočne k deklarovaným plneniam došlo a v akom rozsahu, je z pohľadu správneho súdu konštatovanie správcu dane, že reálnosť obchodnej spolupráce s deklarovanými dodávateľmi nebola žiadnym spôsobom preukázaná, dostačujúca. Správny súd konštatuje, že námietky žalobcu smerujú najmä k spochybneniu toho, či vyššie uvedené pochybnosti správcu dane boli relevantné. Žalobca opomína uviesť, ako tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil (inak ako písomnými podkladmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie služieb relevantne preukázal. Keďže žalobca si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil, svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane neuniesol. Správny súd preto taktiež konštatuje, že žalobca pochybnosti správcu dane ohľadom dodania služieb od sporných dodávateľov nevyvrátil, a preto si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane žalobcom. Správny súd zároveň uvádza, že aj samotná skutočnosť, že žalobca dňa 09.09.2022 predložil správcovi dane podanie spolu s prílohou (čierno-sivá prepravka s podkladmi), v ktorej sa nachádzali dokumenty (a to tabuľky spolu s grafmi, zakreslenia križovatiek, fotodokumentácia ciest, vozoviek a mostov, dopravno-inžinierska analýza, ktorá sa týkala posúdenia kapacity dočasne zúžených pruhov v križovatke Jarovce z dôvodu jej rekonštrukcie) dosvedčuje, že správca dane svoje pochybnosti o absencii dôkazov preukazujúcich existenciu zdaniteľných plnení a ich rozsahu formuloval v oboznámení zo dňa 10.08.2022 v dostatočnej miere na to, aby bolo žalobcovi jednoznačne zrejmé, že správca dane spochybnil absenciu dôkazov o skutočnom dodaní služieb žalobcovi zo strany jeho priamych dodávateľov. Na uvedenom závere nemení nič ani to, že správca dane napokon predložené doklady v rámci vyhodnotenia dôkazov posúdil tak, že ani tieto nepreukázali

reálne uskutočnenie služieb, čo odôvodnil správca dane tým, že z predložených dokumentov nie je zrejmé, ktorých dodávateľských faktúr sa dokumenty týkajú, kto uvedené dokumenty vyhotovil a aké tvrdenia daňového subjektu majú preukázať. Správny súd vzhľadom na uvedené východiská a citované znenie oboznámenia vyhodnotil námietku, podľa ktorej z procesného hľadiska vo vzťahu k žalobcovi neboli dostatočne jasne odkomunikované relevantné a konkrétne pochybnosti správcu dane v zmysle ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, za nedôvodnú. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe poukazoval na znenie Rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, tak v tam uvedenej veci správca dane okrem doručenia oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly, ktoré však neobsahovalo žiadne výsledky daňovej kontroly (v ňom správca dane žalobcovi oznámil, že sa daňový subjekt môže dostaviť na daňový úrad za účelom oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly) nekonal s kontrolovaným daňovým subjektom a v podstate vydal „len“ protokol z daňovej kontroly, teda sa jednalo o skutkovo odlišnú vec.

69. Správny súd zdôrazňuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. V posudzovaných veciach boli správcovi dane predložené faktúry, objednávky, preberacie protokoly medzi žalobcom a jeho dodávateľmi, rámcové zmluvy, mandátne zmluvy, avšak žiadne ďalšie relevantné doklady, ktoré by preukázali vykonanie služieb predložené neboli. Správny súd sa stotožnil s vyhodnotením správcu dane a žalovaného, že existencia faktúry a zmluvných dokladov nepostačuje. Už bolo totiž opakovane judikované, že len faktúry, respektíve iné formálne doklady, ktorých materiálny podklad nie je preukázaný, ako listinné dôkazy pre preukázanie deklarovaných obchodov nestačia (bod 63 rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk 71/2022 zo dňa 27.02.2024). Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Uvedené rovnako platí aj pre prípad žalobcu, ktorému mali byť výstupy z vykonaných služieb (napr. excelovské tabuľky) dodávané na externých diskoch. Za stavu, keď žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov, nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákon o DPH. Podľa názoru správneho súdu žalobca jednoznačne neuniesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení. Neobstojí preto námietka žalobcu, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno a že napadnuté rozhodnutia žalovaného vychádzali z nesprávneho výkladu a rozloženia dôkazného bremena správcom dane. Žalobné námietky žalobcu správny súd nepresvedčili natoľko, aby relevantne spochybnili záver správcu dane a žalovaného, že predmetnému vzťahu chýbal materiálny základ, čo je jednou z hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. V danej veci správca dane vyslovil relevantné pochybnosti o existencii deklarovaným dodávateľom dodaných služieb a všeobecné poukazovanie žalobcu na ním predložené dôkazy, ktoré však priamo nereaguje na závery žalovaného, nie je spôsobilé ich spochybniť. Pokiaľ žalobca argumentoval tým, že predvolaní svedkovia potvrdili uskutočnenie služieb, správny súd uvádza, že formálne potvrdenie uskutočnenia služieb nepreukazuje, že služby boli uskutočnené vo vzťahu medzi žalobcom a jeho priamymi dodávateľmi. Navyše pokiaľ neboli predložené žiadne dôkazy (zápisy, poznámky, výstupy, protokoly o zaškolení a pod.) o ich uskutočnení, samotné svedectvá nemôžu byť považované za dostatočné na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok na uznanie nároku na odpočet dane, ak sú v rozpore s inými dôkazmi, ktoré jednoznačne poukazujú na nesplnenie týchto podmienok. Svedectvá ako subjektívne výpovede nemajú rovnakú dôkaznú silu ako objektívne listinné dôkazy či iné materiálne skutočnosti, ktoré správca dane vyhodnotil v rámci dokazovania. Ak správca dane, resp. žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedli konkrétne dôkazy, ktoré preukazujú neexistenciu reálneho plnenia, svedectvá bez ďalšieho relevantného a objektívneho podkladu nemôžu tieto dôkazy spochybniť ani prekryť (Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/8/2024 zo dňa 10.02.2025).

70. Správny súd konštatuje, že správcovi dane boli predložené dokumenty (rámcové zmluvy s dodávateľmi, objednávky pre dodávateľov, preberacie protokoly o odovzdaní práce medzi dodávateľmi a žalobcom, mandátne zmluvy medzi dodávateľmi a fyzickými osobami, ktoré mali vykonávať odborné činnosti pre dodávateľov žalobcu), ktoré z formálneho hľadiska preukazovali nárok na odpočet dane, avšak v danej veci správcovi dane po preskúmaní žalobcom predložených formálnych dokladov vznikli dôvodné pochybnosti, na podklade ktorých pristúpil k preverovaniu, či reálne došlo k plneniu - dodaniu služieb zo strany deklarovaných dodávateľov. Predloženie formálnych dokladov o obchodných transakciách, ktoré prebehli medzi žalobcom a jeho dodávateľmi ešte neznamená, že žalobca

uniesol dôkazné bremeno. Správca dane jednoznačne spochybnil skutočnosti, že priami deklarovaní dodávatelia dodali fakturované služby, o čom svedčal zistený skutkový stav podrobne opísaný v rozhodnutiach správcu dane aj žalovaného. Správca dane v prvostupňových rozhodnutiach uviedol, že Rámcové zmluvy obsahovali len všeobecný popis predmetu zmluvy, kde dielom alebo službou v zmysle rámcovej zmluvy sa rozumejú časti alebo podklady projektových dokumentácií alebo inžinierska činnosť alebo počítačové služby bez bližšej špecifikácie a konkretizácie týchto služieb, činností alebo projektových dokumentácií; zároveň Rámcové zmluvy neobsahovali ani stanovenie ceny, pričom cena za služby mala byť stanovená na základe objednávok; objednávky obsahovali identický popis služieb ako faktúry; predložené protokoly o odovzdaní a prevzatí diela (medzi žalobcom a jeho dodávateľmi) obsahovali len identifikáciu dodávateľa, žalobcu, cenu, podpisy a rovnaký popis ako predmet fakturácie na faktúre, pričom žiadne iné bližšie skutočnosti o rozsahu prác a ich dodaní tieto zápisy neobsahovali. Napriek tomu, že žalobca preukázateľne vedel o pochybnostiach správcu dane o existencii dodaných služieb a mal možnosť tieto pochybnosti správcu dane rozptýliť prostredníctvom predloženia ďalších dôkazov, žalobca však ďalšie dôkazy nepredložil, v dôsledku čoho sa dostal do dôkaznej núdze.

71. Správny súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane, vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti jednotlivo aj v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť deklarovaných obchodov. Správny súd sa s vyššie uvedenými závermi správcu dane a žalovaného stotožnil a mal za to, že predložené rámcové zmluvy, faktúry, preberacie protokoly, objednávky a mandátne zmluvy, aj vzhľadom na nezrovnalosti vo svedeckých výpovediach, nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr, skutočne došlo. Správny súd sa preto nestotožnil s námietkou žalobcu, že predložil správcovi dane všetky potrebné doklady preukazujúce jeho nárok na odpočet DPH. Ani žiadny z odborníkov, ktorí boli vypočutí v postavení svedka, nepredložil správcovi dane poznámky a výstupy, resp. diela ani ich časti. Tie mali byť navyše protokolárne v zmysle znenia mandátnych zmlúv odovzdané dodávateľom žalobcu, pričom svedkovia – odborníci uviedli, že protokoly o odovzdaní diel dodávateľom žalobcu sa nevyhotovovali. Správny súd sa stotožnil s napadnutými rozhodnutiami, že bezodplatné vykonávanie deklarovaných činností odborníkmi, s ktorými spolupracovali dodávatelia žalobcu, a ktoré boli veľkého rozsahu, boli značne časovo náročné a značne zodpovedné, je neštandardné. Uvedené v celkovom kontexte všetkých dôkazov preukázateľne spochybňuje dodanie služieb žalobcovi.

72. Nie sú dôvodné ani námietky žalobcu, že došlo k jeho neúmernému zaťažovaniu dôkazným bremenom, ktoré ho už nezaťažovalo. Teória prenosu dôkazného bremena, z ktorej vychádzali aj daňové orgány, je výsledkom ustálenej rozhodovacej činnosti správnych súdov, Najvyššieho súdu SR, teraz aj Najvyššieho správneho súdu SR, a aj Ústavného súdu SR. Správny súd v tejto súvislosti odkazuje aj na závery uznesenia Ústavného súdu SR sp. zn. I.ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 (s odkazom na už judikované závery v rozhodnutí III. ÚS 401/09), v zmysle ktorých : „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 spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom 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 prejednacej.“ Potom, čo správca dane žalobcovi oznámil svoje pochybnosti postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, sa dôkazné bremeno presunulo opätovne na žalobcu a nebolo povinnosťou správcu dane vyzvať žalobcu na predloženie ďalších konkrétnych dôkazov dovtedy, kým by sa nepreukázali tvrdenia žalobcu. Bolo na žalobcovi predložiť ďalšie dôkazy, ktoré sa týkali deklarovaného dodania služieb, ktoré mal žalobca k dispozícii. Správny súd pripomína, že každý prípad dodania tovaru alebo služby je charakteristický určitými konkrétnymi okolnosťami, a preto ho treba vždy vyhodnocovať v kontexte konkrétnych skutkových okolností. Je pritom na účastníkoch konkrétneho obchodnoprávneho vzťahu akým spôsobom bude realizované dodanie tovaru alebo služby a aké dôkazy si o tomto realizovaní zabezpečia. V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na ustálené závery judikatúry,

napríklad na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018, v zmysle ktorých : „...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.“ K tomu sa žiada uviesť, že judikatúra k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila na tom, že nepostačuje predložiť faktúru, prípadne i zmluvu, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje aj na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, ako aj na Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 705/2017.

73. Správny súd tiež uvádza, že dôvodné pochybnosti daňových orgánov sa týkali vzťahov a okolností medzi žalobcom a jeho deklarovanými dodávateľmi, teda išlo o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére žalobcu, čo nepodporilo tvrdenia žalobcu v podaných správnych žalobách. Preto bolo od žalobcu možné spravodlivo požadovať, aby okrem formálnych dokladov preukázal alebo označil ďalšie dôkazy svedčiace o existencii dodaných služieb. Ako už bolo vyššie uvedené daňové orgány v priebehu daňovej kontroly opätovne preniesli na žalobcu dôkazné bremeno ohľadom zdaniteľných plnení, čo však žalobca považoval nesprávne za neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom. Správca dane vykonal šetrenie zamerané na dodávateľské spoločnosti priamo vo vzťahu k týmto spoločnostiam, keď predvolal na výsluchy ich bývalých konateľov, od ktorých sám a bezprostredne skutočnosti spochybňujúce sťažovateľom uplatnený nárok na odpočítanie DPH získal. Je teda zrejmé, že správca dane nepreniesol dôkazné bremeno na žalobcu, nepoňal ho extenzívne a nijakým spôsobom ho na úkor žalobcu nerozšíroval, ako sa zrejme snažil žalobca naznačiť. S nezákonným prenosom dôkazného bremena nemožno zamieňať situáciu, kedy správca dane skutočnosti získané šetrením u dodávateľského subjektu použije ako podklad pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH. Nemožno preto ako opodstatnené vyhodnotiť námietky žalobcu týkajúce sa neúmerného prenosu dôkazného bremena. Pokiaľ žalobca poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, ktorý bol neskoršou rozhodovacou praxou prekonaný (napr. rozsudkom NS SR sp. zn. 1Sžfk/81/2018), závery tohto rozhodnutia nesúvisia s prejednávanou vecou, nakoľko išlo o vec, v ktorej nebola spochybnená materiálna existencia plnenia, ale spochybnenou bola skutočnosť, že tovar bol dodaný spoločnosťou v postavení deklarovaného dodávateľa, teda išlo o spochybnenie prvej hmotnoprávnej podmienky pre odpočítanie DPH. V posudzovaných veciach však išlo o odlišné skutkové okolnosti a finančnými orgánmi bola spochybnená druhá hmotnoprávna podmienka odpočítania DPH, teda podmienka materiálnej existencie plnenia. Navyše správny súd uvádza, že nie je postačujúce, aby žalobca len označil právne závery iných rozhodnutí súdov bez toho, aby konkretizoval, v čom sa skutkové okolnosti posudzovaného prípadu žalobcu približujú skutkovým okolnostiam, z ktorých vychádzali súdy pri koncipovaní citovaných čiastkových záverov, na ktoré v správnych žalobách žalobca poukazoval.

74. Pokiaľ ide o námietky žalobcu, že závery finančných orgánov, podľa ktorých sa zdaniteľné plnenia nemali uskutočniť výlučne z dôvodov, že dodávatelia neboli na tieto dodania spôsobilí, boli nekontaktní a nepreukázal sa u nich výkon ekonomickej činnosti, nakoľko sú to spoločnosti bez sídla a nemajú ani materiálno-technické vybavenie na uskutočnenie preverovaných obchodov, pričom tieto skutočnosti nemôžu byť v zmysle judikatúry dôvodom pre nepriznanie odpočítania DPH, tieto správny súd vyhodnotil ako nedôvodné. V prvom rade tak ako to vyplýva z predchádzajúcej časti odôvodnenia, dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH bolo nesplnenie podmienky reálneho uskutočnenia služieb medzi žalobcom a jeho priamymi dodávateľmi, teda žalobca nepreukázal, že by mu jeho dodávatelia dodali služby, ktoré boli predmetom preverovaných dodávateľských faktúr. Námietka žalobcu, že dôvodom neuskutočnenia zdaniteľných plnení mal byť „iba“ resp. „výlučne“ nedostatok spôsobilosti dodávateľov predmetné služby dodať, resp. ich nekontaktnosť, či nedostatok materiálno-technického vybavenia, nezodpovedá odôvodneniu napadnutých rozhodnutí žalovaného a prvostupňových rozhodnutí správcu dane. Takéto závery správcu dane neboli tými podstatnými skutkovými zisteniami, na základe ktorých došlo k neuznaniu odpočítania dane. Správny súd mal za to, že k pochybnostiam viedli správcu dane také skutkové zistenia, ktoré sa týkali žalobcu a jeho priamych dodávateľov a ktoré spochybnili reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení medzi nimi. Správca dane zistil, že predložené Rámcové zmluvy obsahovali len všeobecný popis predmetu zmlúv bez bližšej špecifikácie a konkretizácie služieb,

činností alebo projektových dokumentácií, neobsahovali tiež stanovenie ceny; objednávky obsahovali len všeobecný popis predmetu objednávky; výpovede B. C. (bývalý konateľ MIREX GROUP s.r.o.), B. L. (bývalý konateľ LEVITY s.r.o.), B. D. (bývalý konateľ ORFA security consulting s.r.o.) správca dane vyhodnotil ako všeobecné, menovaní svedkovia tvrdili, že vyplácali v hotovosti z bankového účtu svojich dodávateľov, teda fyzické osoby (E. B. G., E. F. G., E. B. I. K., B. J. a E. H. C.), ktoré mali vykonávať odborné činnosti v rozsahu týždňov až mesiacov pre žalobcu, avšak z výsluchov týchto odborníkov vyplynulo, že za svoju prácu nedostali žiadnu odmenu, hoci mali uzatvorené odplatné mandátne zmluvy, pričom vyplatenia svojej odmeny sa žiadnym relevantným spôsobom nedomáhali; svedkyňa E. G. utvrdila správcu dane v pochybnostiach predložením faktúr č. 20VF00001, č. 20VF00002 a č. 21VF00002 pre podnikateľský subjekt s obchodným menom totožným s dodávateľom žalobcu (nesúvisiaca spoločnosť LEVITY, s.r.o., IČO: 36 657 671, bola z obchodného registra ex offo vymazaná od dňa 08.04.2017), neboli predložené žiadne protokoly o školeniach osôb bývalých konateľov dodávateľov (B. C., B. L. a B. D.) alebo zápisy z porád prípadných školení systému AutoCAD konateľom žalobcu (E. B. K., K.); neboli predložené žiadne protokoly alebo zápisy o odovzdaní techniky s príslušným programovým vybavením osobám konateľov dodávateľov; nebola predložená žiadna špecifikácia predložených dokladov a dokumentov a pod.; k podaniam žalobcu priložené rôzne tabuľkové prehľady, grafy, mapy, projekty a fotodokumentácia boli bez akejkoľvek bližšej špecifikácie, popisu a označenia, ku ktorej konkrétnej dodávateľskej faktúre alebo dodávateľovi sa predmetné doklady mali vzťahovať, neobsahovali ani údaje a skutočnosti o tom, kto ich vyhotovil prípadne spracoval alebo, že by ich spracovali práve uvádzané osoby, ktorých správca dane za účelom preverenia tvrdených skutočností vypočul. Možno sa stotožniť so žalobcom v tom smere, že materiálne podmienky priznania práva na odpočet dane sa v zásade týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi kontrolovaným daňovým subjektom (žalobcom) ako príjemcom plnenia a jeho priamym dodávateľom, preto pre záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane by nepostačilo spochybnenie dodávateľských spoločností a skutočnosť, že títo nemali žiadnych zamestnancov a ani materiálno-technické vybavenie na realizáciu služieb (počítačové služby - spracovanie projektovej dokumentácie), a teda nedisponovali potrebnými prostriedkami na zabezpečenie realizácie fakturovaného plnenia, avšak v posudzovaných veciach žalobca neuniesol dôkazné bremeno o tom, že mu boli poskytnuté predmetné služby a v akom rozsahu, teda neuniesol svoje vlastné dôkazné bremeno, pričom poukázanie na ďalšie nezrovnalosti (nekontaktnosť dodávateľov v čase daňovej kontroly, nedostatok materiálno-technického vybavenia na uskutočnenie preverovaných obchodov) v širšom reťazci jednotlivých daňových subjektov túto skutočnosť dopĺňala v celkovom kontexte, nešlo teda výlučne o zodpovednosť za správanie a evidenciu tretích osôb.

75. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach nedostatočne vysporiadal s námietkou nepreskúmateľnosti prvostupňových rozhodnutí, nakoľko žiadnym spôsobom nereagoval na podstatu žalobcom vznesených odvolacích námietok. Z formulácií žalovaného nie je možné zistiť, na základe akých konkrétnych skutočností zistených v daňovej kontrole správca k svojim záverom dospel a aké konkrétne vykonané dôkazy svedčia v prospech záverov finančných orgánov. Vykonané dôkazy nachádzajúce sa v obsahu administratívneho spisu sú podľa žalobcu v rozpore s výrokom napadnutých rozhodnutí. Podľa žalobcu nie je preukázané, že správca dane hodnotenie dôkazov vykonal, nakoľko z odôvodnenia nie je zrejmé, ako boli správcom dane vyhodnotené doklady, ktoré on predložil za účelom preukázania okolností nadobudnutia diel a služieb. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia neuviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom jeho vlastného rozhodnutia a chýba argumentácia, v ktorej by sa žalovaný vysporiadal s návrhmi a námietkami žalobcu, absentuje aj úvaha žalovaného, ktorou mal byť žalovaný vedený pri hodnotení dôkazov, ako aj správna úvaha, zodpovedajúca zásadám logiky, ktorou sa žalovaný mal riadiť pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval. Žalobca teda namietal, že napadnuté rozhodnutia žalovaného nie sú odôvodnené v súlade s ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku, ani s aktuálnou judikatúrou správnych súdov a sú preto nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

76. K uvedeným námietkam nepreskúmateľnosti správny súd uvádza, že vo všeobecnosti môže byť rozhodnutie orgánu verejnej správy nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne výrok ktorého je vnútorne rozporuplný. Pod tento pojem spadajú prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok, odôvodnenie, kto je účastníkom konania a kto bol rozhodnutím zaviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia

právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť. Z hľadiska posúdenia dostatočnosti odôvodnenia je podstatné, aby sa správne orgány vo svojich rozhodnutiach vysporiadali so všetkými kľúčovými námietkami účastníka administratívneho konania, čo môže v niektorých prípadoch znamenať konzumáciu vysporiadania sa s niektorými čiastkovými námietkami, pričom uvedené platí najmä v prípade takých podaní, ktoré sú čo do rozsahu obsiahle, ako tomu bolo aj v prípade odvolaní žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane. Aj v zmysle judikatúry Ústavného súdu SR (v súlade s nálezom napr. Ústavného súdu SR I. ÚS 241/07, I. ÚS 342/2010) a Európskeho súdu pre ľudské práva (rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 09.12.1994, č. 18390/91) sa nemusia dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Nevyžaduje sa, aby na každú námietku účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia tak, ako to v žalobe prezentuje žalobca, ale iba na taký argument či námietku, ktorá je pre rozhodnutie danej veci rozhodujúca a vyžaduje sa špecifická odpoveď. Pokiaľ žalobca namietal, že sa žalovaný nevysporiadal s jeho odvolacími námietkami a neposkytol presvedčivú odpoveď, prevzal text prvostupňových rozhodnutí a neuviedol vlastné vysporiadanie sa s námietkami, správny súd uvádza, že táto námietka nemá oporu v odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaného.

77. Po oboznámení sa s napadnutými rozhodnutiami žalovaného v nadväznosti na žalobné body správny súd konštatuje, že tieto spĺňajú kritériá ich preskúmateľnosti a obsahujú zákonom stanovené náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku. Rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k výrokom, ktorými potvrdzujú rozhodnutia správcu dane, obsahujú riadne a dostatočné odôvodnenia, z ktorých jednoznačne vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutia, obsahujú vyhodnotenie dôkazov, a to jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, správca dane i žalovaný dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedli úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých rozhodovali, zrozumiteľne uviedli podstatné dôvody, na základe ktorých dospeli k záveru o nesplnení podmienok na odpočet DPH, a to vzhľadom na neunesenie dôkazného bremena žalobcu vo vzťahu k materiálnej existencii plnenia v súlade s judikatúrou NSS SR i SD EÚ. Žalovaný sa venoval v dostatočnej miere podstatným odvolacím námietkam, z jeho záverov vyplýva právne posúdenie veci založené na nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH z dôvodu neunesenia dôkazného bremena žalobcom, vo vzťahu k preukázaniu materiálnej existencie plnenia medzi žalobcom ako daňovým subjektom a jeho priamymi dodávateľmi, spoločnosťami MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. Najvyšší správny súd SR k nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho orgánu uviedol, že „ide o jednu z najzávažnejších vád, ktorou môže byť napadnuté rozhodnutie zaťažené. Nesporne ide o takú vadu, ktorá bráni správnemu súdu napadnuté rozhodnutie alebo jeho časť preskúmať. Jednoducho povedané, nepreskúmateľné je také rozhodnutie, z ktorého nemožno zistiť, ako bolo rozhodnuté, o čom bolo rozhodnuté alebo prečo bolo rozhodnuté práve tak. Naproti tomu nedostatok dôvodov znamená absolútny nedostatok odôvodnenia, ale aj to, že rozhodnutie neobsahuje skutočnosti, ktoré viedli orgán verejnej správy k rozhodnutiu...“ (Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 5Sžfk/61/2019 zo dňa 28. júla 2022). Správny súd poukazuje aj na Rozsudok Najvyššieho správneho súd SR sp. zn. 4Svk/12/2025 zo dňa 21.05.2025, v ktorom uviedol, že „pri akomkoľvek rozhodnutí možno polemizovať o jeho odbornej úrovni, či správny orgán mohol svoje argumenty vysvetliť podrobnejšie, alebo sa precíznejšie vysporiadať s tvrdeniami účastníka konania, ktoré možno považovať za právne významné. Súd však hodnotí preskúmateľnosť rozhodnutia správneho orgánu len v miere jeho minimálnej argumentačnej kvality a interpretačnej schopnosti, na základe akých logických úsudkov a zvážení všetkých dôkazov správny orgán vydal meritórne rozhodnutie. Skutočnosti, ku ktorým správny orgán dospel na základe voľnej úvahy, treba v rozhodnutí dostatočne odôvodniť, aby bolo zrejmé, čo bolo podkladom rozhodnutia a ako sa vyhodnotili vykonané dôkazy. V tejto svojej povinnosti je správny orgán limitovaný len všeobecnými vymedzeniami zákonných podmienok, ktoré predstavujú hranicu voľnej úvahy. Pre súd je rozhodujúce, či rozhodnutie vydané na základe zákonom povolenej úvahy nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom.“

78. Správny súd vzhľadom na uvedené dospel k záveru, že námietka nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného je nedôvodná, nakoľko ich odôvodnenia obsahujú preskúmateľné, komplexné a logické závery vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov a k hodnoteniu námietok žalobcu. Zároveň je táto námietka v logickom rozpore so súčasne namietaným nedostatočne spoľahlivo zisteným skutkovým stavom, pretože ak má byť dôvodom nezákonnosti nepreskúmateľnosť, nie je možné efektívne namietať iné skutočnosti, a teda ani nedostatočne zistený skutkový stav. Vada nepreskúmateľnosti predmetných

rozhodnutí ako celkov správnym súdom preto nie je konštatovaná. Záver správcu dane, na ktorom postavil svoje rozhodnutia, je v odôvodnení jeho rozhodnutí vymedzený a vyjadrený jasne a spôsobom, ktorý nedáva priestor pre pochybnosti o tom, čo bolo základom záverov správcu dane, a to že nebola naplnená podmienka pre odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, pretože priamym dodávateľom žalobcu, ktorí boli dodávateľmi uvedenými na faktúrach, nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH.

79. Napokon neobstojí ani námietka žalobcu, že rozhodnutia správcu dane sú nepreskúmateľné z dôvodu, že závery správcu dane sú vnútorne rozporné, keď správca dane podľa žalobcu spochybňoval reálnosť dodania plnenia, no súčasne spochybňoval reálnosť deklarovaného dodávateľa, kedy vychádzal z reálnosti dodania plnenia. Správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí podľa názoru správneho súdu jednoznačne formuloval svoje závery tak, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno o materiálnej existencii plnenia, ktoré bolo predmetom dodávateľských faktúr, preto námietka žalobcu nemá oporu v odôvodnení rozhodnutí správcu dane. Pokiaľ uvedená argumentácia žalobcu mala smerovať k tvrdeniam správcu dane spochybňujúcim spôsobilosť dodávateľov dodať predmetné plnenia, konkrétne k pochybnostiam o nedostatku ich personálnych a materiálno-technických predpokladov na uskutočnenie preverovaných obchodov, správny súd už uviedol, že úvahy správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly a následných vyrubovacích konaní, ktoré sa týkali deklarovaných dodávateľov boli vyhodnocované len na dokreslenie deklarovaného obchodného modelu týkajúceho sa obchodných plnení medzi žalobcom a deklarovanými spoločnosťami. Podstatným bolo zistenie, že reálne dodanie služieb nebolo žalobcom preukázané, preto pochybnosti o splnení prvej hmotnoprávnej podmienky (status deklarovaného dodávateľa ako zdaniteľnej osoby) by boli v tomto smere nadbytočné, pretože pokiaľ nebolo plnenie, potom je irelevantné, či osoba uvedená na faktúre mala status zdaniteľnej osoby.

80. Žalobca ďalej namietal nevykonanie dokazovania opätovným výsluchom svedkov s tým, že žalovaný nemohol vedieť, čo by pri vykonaní dokazovania vyšlo pre správcu dane najavo resp. aké pochybnosti získal, keďže mu zo strany správcu dane žiadne pochybnosti oznámené neboli a správca dane nevykonaním opakovaných výsluchov zabránil tomu, aby sa ním tvrdené údajné nedostatky svedeckých výpovedí odstránili, a to navyše bez presvedčivého zdôvodnenia, čím zasiahol do procesných práv žalobcu. Žalobca uviedol, že osoby konajúce ako štatutári dodávateľov v čase preverovania neodmietli vypovedať a z obsahu zápisníc z ústnych pojednávaní vyplýva, že odpovedali na každú otázku správcu dane podrobne a vyčerpávajúco, pričom detailne opísali výkon fakturovaných prác pre žalobcu. Pokiaľ sa správcovi dane zdali vyjadrenia svedkov príliš všeobecné, mal správca dane ničím neohraničenú možnosť položiť svedkom doplňujúce otázky, čo však neurobil.

81. Z obsahu administratívneho spisu a z obsahu preskúmavaných rozhodnutí vyplýva, že boli vypočutí tak bývalí konatelia dodávateľov, ako aj odborníci, ktorí mali vykonať služby pre dodávateľov žalobcu. Nevykonanie opakovaných výsluchov svedkov vyhodnotili správca dane a žalovaný ako neopodstatnené s odôvodnením, že „žalobcom navrhnutí svedkovia boli vypočutí za prítomnosti splnomocneného zástupcu daňového subjektu, ktorý kladením otázok svedkom mohol prispieť k objasneniu skutočností, ktoré chcel daňový subjekt týmto dôkazom preukázať. Svedkovia sa však k uskutočneniu zdaniteľných plnení pre daňový subjekt nevedeli konkrétne vyjadriť, ich odpovede boli všeobecného charakteru. Pri nekonkrétnych vyjadreniach jednotlivých svedkov sa predložené faktúry a doklady o ich úhrade stávajú len formálnym dokladom, obsah ktorých výpovede jednotlivých účastníkov obchodu hodnoverne nepotvrdili už pri uskutočnených výpovediach svedkov, ktoré sú podrobne popísane v protokole“. Správny súd uvádza, že 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. Správcu dane ale pri prijatom závere o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH zaťažuje dôkazné bremeno len v tej miere, aby preveril skutočnosti tvrdené daňovým subjektom a preukázal svoje pochybnosti o tvrdeniach a podkladoch daňového subjektu, ak sú tieto pochybnosti výsledkom preverovania. Správca dane nie je povinný viesť dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukážu tvrdenia daňového subjektu o splnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane. Taktiež nie je povinný vykonať všetky dôkazy navrhované daňovým subjektom, avšak ak nevyhovie návrhu na vykonanie dôkazov, musí preskúmateľným spôsobom odôvodniť, prečo vykonanie dôkazu nebolo potrebné. Žalobca v žalobných námietkach neuvádzal, že rozhodnutiam úplne chýba argumentácia, prečo návrhu na vykonanie opakovaných výsluchov nebolo vyhovené a prečo prípadne z hľadiska zákonnosti takáto argumentácia nemôže obstáť. Správca dane vyhodnotil výpovede vypočutých svedkov za dostatočné pri prijatie jeho záverov, čo napokon potvrdil

aj sám žalobca v správnych žalobách, keď uviedol, že „z obsahu zápisníc z ústnych pojednávaní vyplýva, že odpovedali na každú otázku správcu dane podrobne a vyčerpávajúco, pričom detailne opísali výkon fakturovaných prác pre žalobcu“. Pokiaľ mal správca dane za to, že z vykonaných výsluchov bol skutkový stav dostatočne zistený a správca dane z ich vykonania nadobudol relevantné pochybnosti o materiálnej existencii plnenia, nie je povinný vyhovieť návrhu na vykonanie ďalšieho dokazovania, ak si svoj procesný postup presvedčivo odôvodní, tak ako tomu bolo v posudzovaných veciach.

82. Na tomto mieste správny súd ešte dodáva, že daňové orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí síce uviedli nadbytočne zistenia týkajúce sa spoločnosti BLIZARD SK s.r.o., ktorá však v preverovaných zdaňovacích obdobiach žalobcovi služby nedodávala (dodávateľom bola v zdaňovacom období jún 2021 – 2 faktúry), avšak táto skutočnosť sama o sebe nie je dôvodom nezákonnosti rozhodnutí. Zistenia správcu dane ohľadom tejto spoločnosti boli uvedené len v časti rozhodnutí popisujúcej vykonané úkony správcu dane a všetky zistené skutočnosti v priebehu daňovej kontroly. Konkrétne zistenia vo vzťahu k tomuto dodávateľovi však neboli podstatné pre vyhodnotenie skutkového stavu zisteného správcom dane alebo pre ním prijatý záver.

83. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu o nedostatočne zistenom skutkovom stave veci správcom dane, nakoľko správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia, či reálne došlo k plneniu v zmysle dokladov predložených žalobcom. Z administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane nezohľadňoval dôkazy, ktoré by svedčili v prospech žalobcom tvrdených skutočností. Správca dane ako aj žalovaný podľa správneho súdu v danom prípade vychádzali z jednoznačne zisteného skutkového stavu vyplývajúceho z administratívneho spisu a túto skutočnosť vo svojich rozhodnutiach riadne odôvodnili.

84. Žalobca tiež namietal, že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutých rozhodnutí, je v rozpore s jeho administratívnym spisom alebo v ňom nemá oporu. Poukázal na to, že uskutočnenie prác zo strany dodávateľov nepreukazoval iba faktúrami, ale predložil aj ďalšie dôkazy ako zmluvy, objednávky, dodacie listy, preberacie protokoly a dôkazy preukazujúce materiálnu existenciu plnenia. Správca dane však z celkového množstva dôkazov preveril iba niektoré a vyradil veľké množstvo dôkazov bez toho, aby uviedol logické a právne podložené vysvetlenie. Správny súd sa s námietkou žalobcu ohľadom rozporu skutkového stavu s obsahom administratívneho spisu nestotožnil, nakoľko správca dane hodnotil všetky dôkazy, ktoré boli predložené žalobcom v daňovej kontrole a vyrubovacích konaniach, pričom presvedčivo zdôvodnil, prečo žalobcom predložené dôkazy nepreukazujú reálnu existenciu plnenia. Žalobca napokon konkrétnym spôsobom v správnych žalobách ani nebrojil proti odôvodneniu správcu dane, prečo by mali ním predložené dôkazy obstáť a prečo je argumentácia správcu dane a žalovaného mylná. Správny súd uvádza, že správca dane uviedol celý rad okolností, ktoré vzbudili pochybnosti o reálnosti dodania preverovaných služieb od jednotlivých dodávateľských spoločností:

85. Spoločnosť MIREX GROUP, s.r.o. podávala nulové daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia júl 2021 až február 2022, ktoré bolo posledné podané daňové priznanie, spoločnosť so správcom dane nespolupracuje a z tohto dôvodu bola spoločnosti zrušená registrácia pre daň. Z podaných daňových priznaní k DPH za preverované zdaňovacieho obdobia roka 2020 a 2021 správca dane zistil, že výška uskutočnených plnení je takmer identická s výškou uplatneného odpočítania s nízkou daňovou povinnosťou, spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. nemala žiadny majetok ani zamestnancov. Nemala žiadne personálne a materiálno-technické predpoklady na uskutočnenie preverovaných obchodov fakturovaných preverovanými faktúrami. Výpoveď bývalého konateľa spoločnosti MIREX GROUP, s.r.o. B. C. bola všeobecná. Svedok uviedol, že sídlo spoločnosti nebolo na adrese uvedenej v obchodnom registri, spoločnosť nemala prenajaté priestory a nemala majetok. Zároveň uviedol, že obchodná spolupráca so žalobcom vznikla nakontaktovaním sa konateľa spoločnosti E. B. K., K. na základe vyhľadania si ho na internete. Svedok B. C. sa vyjadril, že stavebno-inžinierske činnosti v subdodávkach zabezpečovali odborníci na základe mandátnych zmlúv – E. F. G. a E. B. G., ktorí spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. fakturovali svoje služby, na ktoré B. C. nemal kvalifikáciu. Žalobcom bol spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. poskytnutý počítač s licencovaným programom AutoCAD, do ktorého mal byť zaškolený B. C. konateľom žalobcu E. B. K., K.. K rozsahu vykonaných služieb a k spôsobu akým bola stanovená cena svedok uviedol všeobecné vyjadrenie. Podľa vyjadrenia svedka spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. v preverovanom období obchodovala prevažne so žalobcom. Preverované faktúry boli uhradené cez bankový účet. Svedok B. C. uviedol, že z účtu

spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. boli vyberané hotovosti, ktorými vyplácal svojich subdodávateľov. Správca dane poukázal na nezrovnalosti vo výpovediach bývalého konateľa B. C. a odborníkov E. B. G. a E. F. G.. Nezrovnalosti boli vo vyjadrení B. C., podľa ktorého odborné služby odborníkov boli spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. fakturované a vybratými hotovosťami z účtu spoločnosti vyplácal svojich subdodávateľov a vo vyjadrení odborníkov, že odborné činnosti im neboli zaplatené. Svedkyňa E. B. G. sa vyjadrila, že pracovala pre spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. ako živnostník v roku 2020 a 2021, tak ako je uvedené na faktúrach, ktoré správcovi dane predložila pri ústnom pojednávaní. Ďalej sa vyjadrila, že zmluvu so spoločnosťou MIREX GROUP s.r.o. nemala, boli vyhotovené iba objednávky. Faktúry, ktoré boli E. B. G. predložené nemala zaevidované v peňažnom denníku, nakoľko faktúry neboli uhradené spoločnosťou MIREX GROUP s.r.o. Živnosť mala len na zákazky pre spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. a LEVITY s.r.o. Výdavky v súvislosti s výkonom odborných činností si neuplatňovala. Nakoľko faktúry neboli zo strany uvedených spoločností uhradené a nemala žiaden príjem, daň nebola priznaná ani odvedená. Správca dane poukázal na to, že E. B. G. nevymáhala faktúry od spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. v sume 9 625,- Eur za rok 2020 a v sume 17 010,- Eur za rok 2021. Od februára roku 2022 je E. B. G. zamestnaná u žalobcu, kde pracuje ako dopravný inžinier na menších projektoch. V predložených účtovných dokladoch spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. správca dane preveroval v účtovníctve zaúčtovanie faktúr predložených E. B. G., pričom zistil, že tieto neboli zaúčtované v účtovníctve spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. Správca dane mal dôvodné pochybnosti, že predmetné faktúry predložené E. B. G. boli účelovo vyhotovené na ústne pojednávanie vo veci preverenia obchodných vzťahov so spoločnosťou MIREX GROUP s.r.o. Svedok E. F. G. sa vyjadril, že vykonával odbornú činnosť pre spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. ako súkromná osoba na základe mandátnej zmluvy. Podmienky v zmluve neboli špecifikované, ani neboli špecifikované konkrétne práce. Svedok nevedel uviesť, čo bolo predmetom obchodnej spolupráce, nevedel uviesť konkrétne mesiace kedy boli práce vykonané, nevedel na koľkých zákazkách, projektoch pre spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. pracoval, pričom uviedol, že raz za 2 mesiace alebo raz mesačne. Svedok E. F. G. nevykonával odborné činnosti pre nikoho iného len pre spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. Projekty a značenie vykonával v programe AutoCAD, ku ktorému nevedel, či mala spoločnosť zakúpenú licenciu a nevedel sa vyjadriť aké funkcie programu používal. Svedok vykonával 2 roky odbornú činnosť bez finančnej odplaty s tým, že ho spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. v budúcnosti zamestná. Táto spoločnosť svedka napokon nezamestnala.

86. Spoločnosť LEVITY s.r.o. so správcom dane nespolupracovala, poštu na adrese sídla nepreberala. Spoločnosť LEVITY s.r.o. nepodala za zdaňovacie obdobie roka 2021 daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb. Z informácií z účtovnej závierky za rok 2020 boli zistené krátkodobé záväzky z obchodného styku spoločnosti LEVITY s.r.o. v sume 16 980,- Eur. Spoločnosť podala posledné nulové daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2021. Spoločnosť so správcom dane nespolupracovala a z tohto dôvodu bola spoločnosti zrušená registrácia pre daň. Z podaných daňových priznaní DPH za preverované zdaňovacie obdobie roka 2020 a 2021 správca dane zistil, že výška uskutočnených plnení je takmer identická s výškou uplatneného odpočítania s nízkou daňovou povinnosťou. Spoločnosť LEVITY s.r.o. nemala žiadny majetok, nemala žiadne materiálno-technické predpoklady na uskutočnenie preverovaných obchodov fakturovaných preverovanými faktúrami. Správca dane vyhodnotil výpoveď bývalého konateľa spoločnosti LEVITY s.r.o. B. L. ako všeobecnú, nakoľko sa vyjadroval k samotnej činnosti spoločnosti LEVITY s.r.o. ako aj k obchodom s odberateľom DAQE Slovakia s.r.o. všeobecne. Svedok uviedol, že sídlo spoločnosti bolo na adrese uvedenej v obchodnom registri, ktoré vlastnila svedkova kamarátka a spoločnosť nemala majetok. Zamestnancom spoločnosti bol len on a to na trvalý pracovný pomer. Svedok uviedol, že obchodná spolupráca so žalobcom vznikla nakontaktovaním sa na konateľa spoločnosti E. B. K., K. na základe vyhľadania si ho na internete. Spoločnosť vykonávala inžiniersku činnosť, dopravné prieskumy a spracovávanie podkladov pre projektovú dokumentáciu. Nevedel uviesť, na akých konkrétnych križovatkách sa vykonávali dopravné prieskumy. Inžiniersku činnosť vykonával v licencovanom programe AutoCAD, ktorý mu bol poskytnutý žalobcom spolu s notebookom. Do programu bol zaškolený konateľom žalobcu. Svedok nevedel uviesť konkrétne požiadavky a zadania, ktoré odovzdal žalobca spoločnosti LEVITY s.r.o. K rozsahu vykonaných služieb a k spôsobu akým bola stanovená cena uviedol všeobecné vyjadrenie. Spoločnosť LEVITY s.r.o. v preverovanom období podľa vyjadrenia svedka obchodovala prevažne so žalobcom. Profesionálne odborné práce svedok posúval odborníkom v danej oblasti, a to E. B. G., B. I., B. J. a H. C.. Menovaní odborníci pracovali pre spoločnosť LEVITY s.r.o. na základe mandátnych zmlúv, ktorí fakturovali spoločnosti LEVITY s.r.o. odbornú činnosť. K úhrade preverovaných faktúr sa svedok vyjadril, že boli uhradené cez bankový účet. Svedok uviedol,

že z účtu spoločnosti LEVITY s.r.o. boli vyberané hotovosti, ktorými vyplácal svojich subdodávateľov v hotovosti. Nevedel uviesť, v akých sumách boli vyplácaní subdodávatelia. Správca dane poukázal na nezrovnalosti vo výpovediach bývalého konateľa B. L. a odborníkov E. B. G., B. I., B. J. a H. C.. Správca dane poukázal na skutočnosť, že tvrdenie B. L., podľa ktorého odborné služby odborníkov boli spoločnosti LEVITY s.r.o. fakturované a vybratými hotovosťami z účtu spoločnosť LEVITY s.r.o. vyplácal svojich subdodávateľov v hotovosti, čo nekorešpondovalo s vyjadrením odborníkov (s výnimkou E. B. G., ktorá pracovala ako samostatne zárobkovo činná osoba), ktorí uviedli, že odborné činnosti vykonávali ako súkromné osoby, nefakturovali odborné činnosti a zároveň odborné činnosti im neboli uhradené. Správca dane poukázal na to, že E. B. G. nevymáhala neuhradené faktúry spoločnosťou LEVITY s.r.o. v sume 23 980,- Eur za rok 2020 a v sume 14 000,- Eur za rok 2021. Správca dane poukázal na to, že z predložených faktúr E. B. G. vyplýva, že tieto faktúry boli vystavené odberateľovi LEVITY s.r.o. IČO: 36 657 671, čo je spoločnosť, ktorá bola vymazaná z obchodného registra od 08.04.2017 ex offo a štatutárnym orgánom bola osoba C. F.. Spoločnosť uvedená na vystavených faktúrach nie je spoločnosťou, ktorú E. B. G. v zápisnici označila ako spoločnosť, ktorej mala poskytovať odbornú činnosť. Správca dane mal dôvodné pochybnosti, že faktúry predložené E. B. G. boli účelovo vyhotovené na ústne pojednávanie vo veci preverenia obchodných vzťahov so spoločnosťou LEVITY s.r.o., IČO: 51 336 987. Svedok E. H. C. vo výpovedi uviedol, že vykonával služby ako súkromná osoba na základe mandátnej zmluvy, nie ako živnostník, pričom odborné činnosti mu neboli uhradené. Nepredložil mandátne zmluvy, nevedel sa vyjadriť k časovému obdobiu, kedy boli práce vykonané pre spoločnosť LEVITY s.r.o., nekonkretizoval ani cenu za odborné činnosti a uviedol, že cena bola navrhnutá z ich strany. Svedok sa stretol s pánom B. L. len raz, všetko riešil s B. D., konateľom spoločnosti ORFA security consulting s.r.o. Neuhradenie odborných činností svedok nevymáhal od spoločnosti LEVITY s.r.o. Technické podmienky ohľadom projektov riešil s pánom E. B. K. K., nakoľko spoločnosť LEVITY s.r.o. mu k technickým veciam nevedela povedať dostatočné informácie. Svedok B. I. vo výpovedi uviedol, že chcel získať prax do budúcna, preto ho oslovil B. L. a dal mu možnosť spolupráce. Najskôr sa jednalo o bezplatnú spoluprácu a neskôr ako súkromná osoba na základe mandátnej zmluvy. Správca dane poukázal na neštandardné získavanie praxe u spoločnosti, ktorá nemala odbornú kvalifikáciu na výkon odbornej činnosti. Svedok uviedol, že s E. B. K. K. je v kolegiálnom vzťahu, pozná ho z univerzity v Žiline. Zároveň uviedol, že niektoré situácie, ako ich spracovať a vyriešiť, odkomunikoval so žalobcom. K odbornej činnosti sa vyjadril, že sa jednalo o spracúvanie výkresov z hľadiska dopravného inžiniera a projektanta v rámci dočasného dopravného značenia. Túto činnosť vykonával v licencovanom programe AutoCAD, ktorý mu poskytol B. L. aj s notebookom. Nevedel uviesť konkrétnu oblasť, kde boli práce vykonané, objednávky neboli uzavreté, nevedel uviesť konkrétny predmet obchodnej spolupráce. K stanoveniu ceny za odborné činnosti sa nevedel vyjadriť a uviedol, že B. L. navrhol nejakú sumu. Odborné činnosti spoločnosťou LEVITY s.r.o. mu neboli vyplatené, ani nevedel uviesť aká konkrétna suma mu mala byť vyplatená za odborné činnosti. Nevyplatenú sumu za odborné činnosti svedok nevymáhal a v súčasnosti nevykonáva žiadne odborné činnosti, pričom pracuje v súčasnosti ako výskumný pracovník na univerzite v Žiline. Svedok B. J. vykonával pre spoločnosť LEVITY s.r.o. ako súkromná osoba na základe mandátnej zmluvy odborné kresliace práce, ktoré konkrétne nešpecifikoval. Kontakt na B. L. mu poskytol pán K., ktorý ho aj s B. L. zoznámil. K. K. poznal pred spoluprácou so spoločnosťou LEVITY s.r.o. nakoľko mu pán K. dal kontakt na túto spoločnosť. V období, kedy vykonával odbornú činnosť pre spoločnosť LEVITY s.r.o., uviedol, že bol zamestnaný v Bratislave na pozícii manažér dopravy v stavebnej firme D4R7construction s.r.o., ktorej dodávateľom bola spoločnosť žalobcu, preto na základe týchto dodávateľských vzťahov sa svedok poznal s E. B. K., PhD. Svedok B. J. uviedol, že objednávky neboli, bola len mandátna zmluva, ktorej predmet si nespomínal, ani na obdobie, na ktoré bola uzavretá. Svedok nevedel uviesť konkrétne obdobie, kedy boli práce vykonané, ani časové rozmedzie, v akom pracoval na jednotlivých projektoch. Uviedol, že využíval kresliaci program AutoCAD, ktorý mu dal B. L. na počítači, ktorý mu odovzdal. Kvalitu odovzdanej práce konzultoval s E. B. K., K.. V mandátnej zmluve nebola definovaná finančná odmena, pričom tá bola dohodnutá ústne. Sumy finančnej odmeny nevedel uviesť. Finančná odmena mu nebola zo strany spoločnosti LEVITY s.r.o. uhradená, ani si ju svedok nevymáhal. Svedok vykonával odborné činnosti len pre spoločnosť LEVITY s.r.o., nikomu inému neposkytoval odborné činnosti.

87. Spoločnosť ORFA security Consulting s.r.o. nepodala za zdaňovacie obdobie 2021 daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb. Spoločnosť podávala nulové daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia október 2021 až február 2022, ktoré bolo posledné podané daňové priznanie. Spoločnosť so správcom dane nespolupracuje a z toho dôvodu bola spoločnosti zrušená registrácia pre daň. Z podaných daňových priznaní k DPH za preverované zdaňovacie obdobie

roka 2020 a 2021 správca dane zistil, že výška uskutočnených plnení je takmer identická s výškou uplatneného odpočítania s nízkou daňovou povinnosťou. Spoločnosť nemá žiadny majetok a v roku 2020 nemala žiadnych zamestnancov. Nemala taktiež žiadne materiálno-technické predpoklady na uskutočnenie preverovaných obchodov fakturovaných preverovanými faktúrami. Podľa správcu dane bola výpoveď bývalého konateľa spoločnosti B. D. všeobecná, nakoľko sa vyjadroval k činnosti spoločnosti a k obchodom s odberateľom DAQE Slovakia s.r.o. všeobecne. Svedok uviedol, že sídlo spoločnosti bolo na adrese uvedenej v obchodnom registri, spoločnosť nemala prenajaté priestory, nemala majetok. Obchodná spolupráca so žalobcom vznikla nakontaktovaním sa na konateľa E. B. K., K. na základe odporúčania rodinného známeho. K obchodnej spolupráci sa vyjadril tak, že bola uzavretá rámcová zmluva s objednávkami. Predmetom fakturácie boli dopravné prieskumy, sledovanie križovatiek a intenzita dopravy, pričom uviedol, že toto bola len časť prác, ktoré robil pre pána K., zvyšok boli zákazky odbornejšieho charakteru ako inžinierska činnosť, na ktorú svedok nemá vzdelanie. Odborné činnosti fakturované spoločnosti ORFA security consulting s.r.o., na ktoré on nemal vzdelanie, vykonával E. H. C., architekt, na základe mandátnej zmluvy. Svedok B. D. neuviedol konkrétne práce, ktoré realizoval, uvádzal všeobecné uvedené príklady, nevedel sa vyjadriť k fakturovanému plneniu - provízia za sprostredkovanie predaja tovaru v roku 2020, nevedel uviesť o aký druh tovaru sa jednalo, komu bol tovar sprostredkovaný. B. D. boli žalobcom poskytnuté notebooky, prenosné disky, USB kľúč s licencovaným programom AutoCAD. Základné funkcie programu mu ukázal pán K.. K funkciám, ktoré v tomto programe pri práci používal, sa vyjadril všeobecne. K rozsahu vykonaných služieb a k spôsobu akým bola stanovená cena uviedol všeobecné vyjadrenie. Správca dane poukázal na to, že svedok v čase, kedy mali byť zákazky realizované, pracoval na predajni v KIA a sledovanie križovatiek vykonával vo voľnom čase, keď nemal zákazníka. Podľa vyjadrenia svedka spoločnosť ORFA security consulting s.r.o. v preverovanom období obchodovala prioritne so spoločnosťou DAQE Slovakia s.r.o. K úhrade preverovaných faktúr sa vyjadril, že boli uhradené cez bankový účet. Z účtu spoločnosti OFRA security consulting s.r.o. boli vyberané hotovosti, ktorými vyplácal svojich dodávateľov a spolupracovníkov. Správca dane poukázal na nezrovnalosti vo výpovediach svedkov B. D. a H. C.. Tieto spočívali v tom, že svedok B. D. sa vyjadril, že odborné služby pána C. boli spoločnosti ORFA security consulting s.r.o. fakturované a vybratými sumami z účtu spoločnosti ORFA security consulting s.r.o. vyplácal svojich dodávateľov a spolupracovníkov, pričom z výpovede pána H. C. vyplýva, že vykonával služby ako súkromná osoba, nie ako živnostník, na základe mandátnych zmlúv a odborné činnosti mu neboli uhradené. Svedok H. C. mandátne zmluvy nepredložil, nevedel sa vyjadriť k časovému obdobiu, kedy boli práce vykonané pre spoločnosť ORFA security consulting s.r.o., nekonkretizoval cenu za odborné činnosti a uviedol, že cena bola navrhnutá z ich strany. Neuhradenie odborných činností svedok H. C. nevymáha od spoločnosti ORFA security consulting. Technické podmienky ohľadom projektov riešil svedok H. C. s pánom K., nakoľko spoločnosť ORFA security consulting s.r.o. mu k technickým veciam nevedela povedať dostatočné informácie. Z uvedeného vyplýva, že počas výkonu daňovej kontroly nebolo na základe predložených dokladov a zistených informácií preukázané, že predmetné služby fakturované spoločnosťami MIREX GROUP, s.r.o., LEVITY s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o. boli skutočne zrealizované. Správca dane dospel k správnemu záveru, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce materiálnu existenciu plnenia dodávateľskými spoločnosťami. Možno so správcom dane súhlasiť aj v tom smere, že pri rozporných a nekonkrétnych vyjadreniach jednotlivých svedkov sa predložené listinné dôkazy stávajú len formálnymi dokladmi, obsah ktorých výpovede jednotlivých účastníkov obchodu hodnoverne nepotvrdili. Daňový subjekt neuviedol žiadne relevantné skutočnosti o priebehu zdaniteľných plnení, ktoré by jednoznačne a bez pochybností boli preukazom uskutočnenia formálne deklarovaných obchodov. Dokazovanie správcu dane potvrdilo, že vo vzťahu k spoločnostiam, s ktorými mal žalobca obchody realizovať, si žalobca nezabezpečil dostatok relevantných dôkazov, aby reálnosť obchodov vedel riadne preukázať, čím sa ocitol v dôkaznej núdzi. V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacích konaní neboli predložené žiadne vecné dôkazy, argumenty, ktoré by preukazovali a potvrdzovali, že spoločnosti MIREX GROUP s.r.o., LEVITY s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o., ktoré fakturovali zdaniteľné plnenia odberateľskými faktúrami, na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočet dane, reálne služby aj dodali.

88. Na základe uvedených skutočností podľa názoru správneho súdu dospel správca dane na základe dôsledne zisteného skutkového stavu majúceho oporu v administratívnom spise a vo vykonanom dokazovaní k správnemu záveru, že žalobca nesplnil podmienky pre odpočítanie dane, nakoľko žalobca neuniesol dôkazné bremeno, keď nevyvrátil relevantným spôsobom pochybnosti o hodnovernosti faktúr, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane. Správny súd na záver dodáva, že všeobecné namietanie nezákonnosti rozhodnutí nestačí na to, aby správny súd mohol dospieť k záveru o nezákonnosti

napadnutých rozhodnutí. Nepostačuje, ak žalobca s hodnotením dôkazov, so skutkovými a právnymi závermi správcu dane a žalovaného nesúhlasil, resp. vykonané dôkazy hodnotil sám inak bez toho, aby uviedol, v čom je hodnotenie jednotlivého vykonaného dôkazu, resp. hodnotenie dôkazov v ich súhrne orgánom verejnej správy v rozpore so zákonom, resp. logickou úvahou. Samotný fakt, že závery, na ktorých boli napadnuté rozhodnutia založené, nie sú v súlade s názormi žalobcu, nepreukazuje ich nezákonnosť.

89. Nakoniec žalobca namietal, že v správnom konaní došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného s odôvodnením, že v priebehu dvoch dní mu správca dane doručil celkom 18 rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane s totožným poučením o opravnom prostriedku, čo prakticky znamenalo, že na podanie odvolania v každom jednotlivom prípade bola daňovému subjektu reálne poskytnutá lehota iba necelých 1,22 dňa napriek tomu, že zákon priznáva daňovému subjektu právo podať odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane do 30 dní odo dňa jeho doručenia, správny súd uvádza, že je potrebné si uvedomiť, že aj správca dane a žalovaný sú v zmysle ustanovení Daňového poriadku limitovaný vo svojom procesnom postupe lehotami na rozhodnutie, ktoré musia dodržiavať. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že každé z prvostupňových rozhodnutí obsahovalo poučenie o práve podať odvolanie v lehote 30 dní odo dňa doručenia rozhodnutia v súlade s § 72 ods. 3 Daňového poriadku, pričom okolnosť doručenia viacerých prvostupňových rozhodnutí v rozsahu dvoch dní nespôsobuje nezákonnosť postupu orgánov verejnej správy, nakoľko nedošlo k skráteniu lehoty na podanie odvolania. Žalobcovi bolo zachované právo podať odvolanie proti každému z prvostupňových rozhodnutí v rovnako dlhej 30 dňovej lehote, pričom povinnosť doručovať prvostupňové rozhodnutia s určitým časovým odstupom správcovi dane zo zákonnej úpravy nevyplýva, preto správny súd nevzhliadol dôvodnosť žalobcovej námietky o nezákonnosti postupu správcu dane. Zároveň treba dodať, že v prejednávaných veciach žalobca právo podať odvolanie využil, svoje odvolacie dôvody riadne a včas doplnil, správca dane so žalobcom v rámci odvolacieho konania konal v súlade so zásadou úzkej súčinnosti a žalovaný sa jeho odvolaniami zaoberal, teda žalobca nebol postupom správcu dane v rámci odvolacích konaní žiadnym spôsobom ukrátený na svojich právach.

90. Žalobca videl porušenie jeho práv žalovaným aj v tom, že rozhodol vo veci samej, napriek tomu, že lehota na odstránenie nedostatkov podaného odvolania žalobcovi neuplynula, čím mu bolo odopreté právo domáhať sa preskúmania rozhodnutia správcu dane. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe v zásade uznal opodstatnenosť tejto žalobnej námietky, keď uviedol, že správca dane nerozhodol v lehote o žiadosti o predĺženie lehoty na odstránenie nedostatkov podania, čo však podľa žalovaného nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutí žalovaného a správcu dane, nakoľko žalobcove právo na podanie odvolania a jeho doplnenie bolo dodržané, toto žalobca vykonal a žalovaný s ohľadom na podané námietky žalobcu aj rozhodol. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného a dospel k záveru, že žalobcom namietaná skutočnosť nepredstavuje podstatnú vadu konania, ktorá by mohla mať za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného. Vadu procesného postupu správcu dane je potrebné vždy vnímať v materiálnych súvislostiach, a to najmä z pohľadu, či je predmetná vada spôsobilá sama o sebe ovplyvniť samotný výrok rozhodnutia. V okolnostiach posudzovaných vecí je zrejmé, že žalobca podal proti prvostupňovým rozhodnutiam odvolania, správca dane ho vyzval na odstránenie ich nedostatkov (doplnenie odvolacích dôvodov) a konal so žalobcom v rámci odvolacieho konania v súlade so zásadou úzkej súčinnosti. Žalobcovi bolo umožnené doplniť svoje odvolacie dôvody v dodatočnej lehote a žalovaný sa nimi zaoberal a v napadnutých rozhodnutiach ich riadne vyhodnotil. V tomto smere teda žalobca nebol žiadnym spôsobom ukrátený na svojich právach a už vôbec nie spôsobom, ktorý by mohol mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí vo veci samej.

91. Pokiaľ žalobca v priebehu konania pred správnym súdom poukazoval na protokoly z daňových kontrol vykonaných u žalobcu za zdaňovacie obdobia, ktoré predchádzali zdaňovacím obdobiam a nasledovali po zdaňovacích obdobiach, ktoré boli predmetom daňovej kontroly, z ktorej vzišli prvostupňové rozhodnutia správcu dane a napadnuté rozhodnutia žalovaného, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní, správny súd uvádza, že napriek tomu, že nie je skutkovým súdom, teda nevykonáva dokazovanie, ale vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánmi verejnej správy, považoval za potrebné vysporiadať sa s dôkazmi žalobcu predloženými v konaní pred správnym súdom. Z predložených protokol vyplynulo, že v zdaňovacích obdobiach, ktoré boli predmetom daňových kontrol, síce išlo o rovnakých dodávateľov žalobcu ako je tomu v tu posudzovaných veciach, avšak

závery správcu dane a žalovaného závisia od konkrétnych okolností každej zdaniteľnej transakcie. Samotná skutočnosť, že iný správca dane (resp. iní kontrolóri správcu dane) vyhodnotil skutkové zistenia v prospech žalobcu ešte samo o sebe neznamená, že závery správcu dane a žalovaného v tu posudzovaných veciach nie sú správne a ich rozhodnutia nie sú zákonné, zvlášť za situácie, keď je zrejmé, že predložené protokoly netvorili podklad rozhodnutí finančných orgánov, ktoré by boli predmetom prieskumu pred správnym súdom. Vzhľadom na uvedené ani žalobcom predložené protokoly z daňových kontrol žalobcu nespochybnili zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane.“

68. Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd dospel k záveru, že žalobné námietky neboli spôsobilé spochybniť podstatné skutkové a právne závery žalovaného a správcu dane, preto správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP.

69. 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. V tomto prípade žalobca nebol v konaní úspešný, preto mu správny súd právo na náhradu trov konania nepriznal.

70. Rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).
Rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty jedného mesiaca od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom od 1. júla 2023).

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 správny súd Slovenskej republiky (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 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.