Súd:	Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka:	1Sf/17/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0823106242
Dátum vydania rozhodnutia:	24. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	Mgr. Marián Štulajter
ECLI:	ECLI:SK:SpSBB:2025:0823106242.1

Rozhodnutie

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Mariána Štulajtera (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Aleny Antalovej a JUDr. Dariny Štoffovej v právnej veci žalobcu: DAQE Slovakia s.r.o., so sídlom Pribinova 8953/62, 010 01 Žilina, IČO: 36 848 751, zast.: A3 Advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Partizánska 25, 911 01 Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101853379/2023 a č. 101853745/2023, všetky zo dňa 24. júla 2023, takto

r o z h o d o l :

r o z h o d o l :

Žaloby z a m i e t a .

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

o d ô v o d n e n i e :

1. Daňový úrad Žilina (ďalej ako „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2020 až december 2020 a január 2021 až jún 2021, ktorá bola začatá dňa 10. novembra 2021 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 101893573/2021 zo dňa 7. októbra 2021. O zisteniach v daňovej kontrole správca dane oboznámil žalobcu zaslaním Oboznámenia s vykonaným dokazovaním a výzvou na preloženie vyjadrení a navrhnutie dôkazov č. 10221968/2022 zo dňa 10. augusta 2022 (ďalej ako „Oboznámenie“). Následne správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 102723982/2022 zo dňa 5. októbra 2022 (ďalej ako „Protokol“), vrátane výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Daňová kontrola bola ukončená doručením Protokolu. K zisteniam v Protokole sa žalobca vyjadril podaním doručeným správcovi dane dňa 2. decembra 2022. Pripomienky žalobcu správca dane prerokoval na ústnom pojednávaní dňa 6. februára 2023.

2. Správca dane následne vydal Rozhodnutie č. 100627506/2023 zo dňa 20. februára 2023, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) v sume 4 260,00 eur za zdaňovacie obdobie január 2021 a Rozhodnutie č. 100627669/2023 zo dňa 20. februára 2023, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel DPH v sume 5 800,00 eur za zdaňovacie obdobie február 2021 (Rozhodnutie č. 100627506/2023 zo dňa 20. februára 2023 a Rozhodnutie č. 100627669/2023 zo dňa 20. februára 2023 spolu ako „rozhodnutia správcu dane“).

3. Žalobca si v podanom daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie január 2021 uplatnil odpočítanie DPH vo výške 1 400,00 eur na základe dodávateľskej faktúry č. VF2021/012501 zo dňa 25. januára 2021 od dodávateľa MIREX GROUP s.r.o., Gorkého 24/31, Skalica, IČO: 50638564, DIČ: 2120401459, IČ DPH: SK2120401459 (ďalej ako „MIREX GROUP s.r.o.“), ktorej predmetom bolo vypracovanie podkladov pre spracovanie projektovej dokumentácie na akciu „D4R7“ za obdobie január 2021,

základ dane 7 000,00 eur, 20% DPH 1 400,00 eur. K faktúre bol predložený protokol o odovzdaní a prevzatí diela, ktorý obsahoval len identifikáciu dodávateľa, žalobcu, cenu, podpisy a rovnaký popis ako predmet fakturácie na faktúre. Žiadne iné bližšie skutočnosti o rozsahu prác a ich dodaní tento zápis neobsahoval. Ďalej si žalobca za zdaňovacie obdobie január 2021 uplatnil odpočítanie DPH vo výške 2 860,00 eur z dodávateľskej faktúry č. FV2021/012901 zo dňa 29. januára 2021 od dodávateľa ORFA security consulting s.r.o., Radošovce 425, Radošovce, IČO: 51060931, DIČ: 2120588602, IČ DPH: SK2120588602 (ďalej ako „ORFA security consulting s.r.o.“), ktorej predmetom bolo spracovanie podkladov – passport mostných objektov v opustenom železničnom telese na stavbe ŽSR, modernizácia trate Púchov – Žilina pre rýchlosť do 160 km/hod., základ dane 14 300,00 eur, 20% DPH 2 860,00 eur. K faktúre bol predložený protokol o odovzdaní a prevzatí vypracovaného diela, ktorý obsahoval len identifikáciu dodávateľa, žalobcu, cenu, podpisy a rovnaký popis ako predmet fakturácie na faktúre. Žiadne iné bližšie skutočnosti o rozsahu prác a ich dodaní, dátume odovzdania tento protokol neobsahoval. K faktúre bol tiež priložený súpis prác bez uvedenia dátumu spracovania súpisu a vykonania prác.

4. Žalobca si v podanom daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie február 2021 uplatnil odpočítanie DPH vo výške 4 000,00 eur z dodávateľskej faktúry č. VF21/02/02 zo dňa 18. februára 2021 od dodávateľa LEVITY s.r.o., Kátovská 1, Holíč, IČO: 51336987, DIČ: 2120683862, IČ DPH: SK2120683862 (ďalej ako „LEVITY s.r.o.“), ktorej predmetom boli počítačové služby – vypracovanie podkladov pre kresliace práce na akciu „Sliač – vybudovanie stojiska stred – SZ a PD“ v sume základ dane 20 000,00 eur, 20% DPH 4 000,00 eur. K faktúre bol predložený zápis o odovzdaní a prevzatí diela, ktorý obsahoval len identifikáciu dodávateľa, žalobcu, cenu, podpisy a rovnaký popis ako predmet fakturácie na faktúre. Žiadne iné bližšie skutočnosti o rozsahu prác a ich dodaní tento zápis neobsahoval. Ďalej si žalobca za zdaňovacie obdobie február 2021 uplatnil odpočítanie DPH vo výške 1 800,00 eur na základe dodávateľskej faktúry č. VF2021/022401 zo dňa 24. februára 2021 od dodávateľa MIREX GROUP s.r.o., ktorej predmetom bolo vypracovanie podkladov pre spracovanie projektovej dokumentácie na akciu „D4R7-diaľnica D4-rýchlostná cesta R7“ za obdobie február 2021 v sume základ dane 9 000,00 eur, 20% DPH 1 800,00 eur. K faktúre bol predložený protokol o odovzdaní a prevzatí diela, ktorý obsahoval len identifikáciu dodávateľa, žalobcu, cenu, podpisy a rovnaký popis ako predmet fakturácie na faktúre. Žiadne iné bližšie skutočnosti o rozsahu prác a ich dodaní tento zápis neobsahoval.

5. Nakoľko z predložených dokladov a dôkazov nevyplývali žiadne bližšie skutočnosti o dodaní a rozsahu fakturovaných služieb spoločnosťami MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o., správca dane požiadal o preverenie bankových účtov dodávateľov a zistil, že na tieto bankové účty boli pripisované platby od žalobcu a finančné prostriedky boli následne vo väčšine vyberané z bankových účtov v hotovosti alebo platobnou kartou. Na výzvu správcu dane spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. predložila hlavnú knihu a účtovný denník za roky 2020 a 2021, záznamy DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2020 a 2021, zoznamy odberateľských faktúr vydaných pre žalobcu, jednotlivé faktúry vystavené pre žalobcu spolu s protokolmi o odovzdaní a prevzatí diela, ktoré boli už predložené aj zo strany žalobcu. Spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. žiadne iné dôkazy preukazujúce rozsah a špecifikáciu fakturovaných služieb ako aj bližšie skutočnosti ohľadom ich dodania nepredložila. Spoločnosti ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. na výzvu nereagovali a nepredložili žiadne doklady a dôkazy o rozsahu a uskutočnení fakturovaných zdaniteľných plnení. Na základe výzvy správcu dane na predloženie dôkazov, ktoré súviseli s fakturovanými službami a preukazovali by ich dodanie a iné bližšie skutočnosti, žalobca predložil správcovi dane vyjadrenie, v ktorom uviedol všetky jeho predmety činnosti zapísané v obchodnom registri a poukázal na to, ktoré činnosti vykonával. K vyjadreniu predložil Rámcovú zmluvu o poskytovaní služieb zo dňa 29. decembra 2018 uzatvorenú so spoločnosťou MIREX GROUP s.r.o., Rámcovú zmluvu o poskytovaní služieb zo dňa 29. decembra 2018 uzatvorenú so spoločnosťou LEVITY s.r.o. a Rámcovú zmluvu o poskytovaní služieb zo dňa 23. apríla 2019 uzatvorenú so spoločnosťou ORFA security consulting s.r.o. 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 zmluvy neobsahovali ani stanovenie ceny, pričom cena mala byť stanovená na základe objednávok. Ďalej boli daňovým subjektom predložené objednávky, ktoré obsahovali identický popis služieb ako faktúry. Na základe dožiadania miestne príslušných správcov dane bolo zistené, že spoločnosti ORFA security consulting s.r.o., MIREX GROUP s.r.o. a LEVITY s.r.o. na adrese sídla nemali žiadne označenie a na adrese sa nenachádzali. Z informačného systému finančnej správy správca dane zistil, že dodávateľské

spoločnosti podávali po kontrolovaných zdaňovacích obdobiach nulové daňové priznania DPH, zo správcami dane nekomunikovali a bola im následne zrušená registrácia pre DPH.

6. Správca dane v dňoch 17. a 18. mája 2022 za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu vypočul ako svedkov konateľa spoločnosti MIREX GROUP s.r.o. A. B., konateľa spoločnosti ORFA security consulting s.r.o. A. C. a konateľa spoločnosti LEVITY s.r.o. A. D.. Správca dane následne vypočul ako svedkov za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu E. A. F., ktorá tvrdila, že pracovala pre spoločnosti LEVITY s.r.o. a MIREX GROUP s.r.o. ako živnostníčka v r. 2020 a 2021, ďalej E. G. B., ktorý mal vykonávať práce pre spoločnosti LEVITY s.r.o. a ORFA security consulting s.r.o., E. H. F., ktorý spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. nepoznal a len od E. A. F. sa mal dozvedieť, že práce bude vykonávať pre danú spoločnosť, E. A. I., J. a A. K.. Správca dane v rozhodnutiach popísal obsah svedeckých výpovedí, pričom svedkovia nepreukázali hodnovernosť svojich výpovedí predložením takých dokladov, z ktorých by vyplývalo vykonanie prác pre žalobcu, resp. dodávateľov žalobcu, prípadne vôbec žiadne doklady nepredložili.

7. Správca dane sa následne opakovane pokúsil predvolať konateľa žalobcu E. A. J., avšak bezúspešne, pričom bezúspešné boli aj písomné výzvy na predloženie dôkazov a dokladov preukazujúcich uskutočnenie dodania služieb dodávateľskými spoločnosťami. V písomnom podaní zo dňa 5. augusta 2022 označenom ako „Čiastočná odpoveď na Výzvu č. 101924410/2022 zo dňa 07.07.2022“ žalobca uvádzal, že plnenia fakturované na faktúrach od dodávateľov mal použiť na zdaniteľné plnenia pre odberateľov na základe odberateľských faktúr konkretizovaných v rámci jednotlivých bodov vyjadrenia. Ako prílohy k vyjadreniu žalobca predložil len inventúrne súpisy hmotného a nehmotného majetku a prehľad krátkodobého majetku. Nakoľko žalobca nepredložil žiadne iné dôkazy preukazujúce uskutočnenie plnení jeho dodávateľmi, správca dane zistené skutočnosti vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a so zistenými skutočnosťami, ich vyhodnotením a tiež vzniknutými pochybnosťami oboznámil žalobcu Oboznámením, v ktorom správca dane zároveň vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam, ich vyhodnoteniu ako aj odstráneniu pochybností správcu dane a na predloženie dôkazov preukazujúcich odstránenie pochybností. Následne správca dane dňa 22. augusta 2022 prijal od žalobcu podanie označené ako „Druhá čiastočná odpoveď na Výzvu č. 101924410/2022 zo dňa 07.07.2022“, v ktorom uvádzal, že vzhľadom na práceneschopnosť konateľa žalobcu nie je možné, aby sa tento vyjadril v stanovenom termíne. Tiež uvádzal, že výpočtovú techniku poskytnutú dodávateľom vrátane licencovaných počítačových programov nadobudol už v čase pred začiatkom prvého z kontrolovaných zdaňovacích období, čas na zaškolenie na program AutoCAD nemal presiahnuť jeden deň, dodávatelia si mohli zo zaškolenia vyhotoviť aj videozáznam. Za prijaté plnenia od dodávateľov LEVITY s.r.o., MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a BLIZARD SK s.r.o. prijal 93 faktúr v celkovej sume 1 382 740,00 eur a pre odberateľov za tieto plnenia vystavil 108 faktúr v celkovej sume 2 375 595,00 eur, čím bola táto spolupráca ekonomicky jednoznačne prínosná, keďže dosiahol hospodársky prebytok jeden milión eur. Ďalej uvádzal, že spoločnosti LEVITY s.r.o., MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a BLIZARD SK s.r.o. vystupovali ako dodávatelia, ktorí pre odberateľov žalobcu nevykonávali žiadne činnosti, ale činnosti boli vykonané pre žalobcu, výsledkom boli polotovary, ktoré žalobca ďalej spracovával pre jeho odberateľov. Žalobca pre odberateľov vyhotovil diela a činnosti dodávateľov zapracoval do týchto plnení pre odberateľov. Správca dane dňa 7. septembra 2022 prijal od žalobcu ďalšie podanie označené ako „Odpoveď na Výzvu č. 101924410/2022 zo dňa 07.07.2022“, v ktorom opätovne poukazoval na práceneschopnosť konateľa žalobcu a uviedol viaceré tvrdenia k deklarovanej obchodnej spolupráci s jeho dodávateľmi. Dňa 8. septembra 2022 žalobca podal svoje vyjadrenie k Oboznámeniu, ktorého obsah správca dane v rozhodnutiach popísal. Následne dňa 9. septembra 2022 žalobca predložil správcovi dane doklady so zoznamom, ktorý obsahoval zoznam číselne označených dodávateľských faktúr a číselne označených odberateľských faktúr s uvedeným len počtov kusov listov formátu A4. Doklady boli predložené správcovi dane v šedej prepravke, kde boli rôzne tabuľkové prehľady, grafy, fotodokumentácia bez akejkoľvek bližšej špecifikácie, popisu a označenia, ku ktorej konkrétnej dodávateľskej faktúre sa predmetné doklady mali vzťahovať a kto ich vyhotovil.

8. Keďže žalobca nepodal žiadne ďalšie vyjadrenie a nepredložil žiadne ďalšie dôkazy, pričom predložené vyjadrenia a doklady nepreukazovali dodanie služieb dodávateľmi MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o., správca dane dňa 5. októbra 2022 vyhotovil Protokol. Správca dane za zdaňovacie obdobia január 2021 a február 2021 neuznal žalobcovi odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľov MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o., nakoľko žalobca nepredložil dôkazy o existencii zdaniteľných plnení, ktoré mali byť predmetom

faktúr od uvedených dodávateľov tak, ako deklaroval predloženými faktúrami a ich prílohami, a zároveň žalobca nepreukázal ani dodanie služieb zdaniteľnými osobami MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. tak, ako deklaroval na predložených dokladoch, čím došlo k porušeniu ustanovení § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o DPH“). Správca dane následne v odôvodnení rozhodnutí popísal priebeh vyrubovacieho konania, obsah jednotlivých podaní a vyjadrení žalobcu, ako aj svoje vysporiadanie sa s nimi.

9. Proti rozhodnutiam správcu dane podal žalobca odvolania, o ktorých rozhodol žalovaný Rozhodnutím č. 101853379/2023 zo dňa 24. júla 2023 /zdaňovacie obdobie január 2021/ a Rozhodnutím č. 101853745/2023 zo dňa 24. júla 2023 /zdaňovacie obdobie február 2021/ (ďalej spolu ako „rozhodnutia žalovaného“) tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutia správcu dane potvrdil. V odôvodnení svojich rozhodnutí žalovaný popísal obsah odvolaní žalobcu, priebeh administratívneho konania a zhrnul podstatný obsah rozhodnutí správcu dane. Uviedol, že v predmetnom prípade nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie DPH, nakoľko žalobca nepredložil dôkazy o existencii zdaniteľných plnení, ktoré mali byť predmetom faktúr od dodávateľov ako nimi deklaroval, pričom tieto skutočnosti neboli preukázané ani dokazovaním správcu dane. Správca dane pri vydávaní napadnutých rozhodnutí vychádzal zo správne zisteného skutkového a právneho stavu, pričom počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania umožnil žalobcovi, aby sa k preverovaným skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy preukazujúce právo na odpočítanie DPH z predmetných faktúr od dodávateľov. Z dôkazov vyplynulo, že žalobca nepreukázal, že splnil podmienky pre odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľov v súlade s ustanoveniami Zákona o dani z pridanej hodnoty. Nedostatky na strane dodávateľov neboli pripisované na ujmu žalobcovi. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“) rozdeľuje dôkazné bremeno medzi daňový subjekt a správcu dane, pričom ťažisko dôkaznej povinnosti je na daňovom subjekte. Dokazovanie určitých skutočností tvrdených daňovým subjektom a ich vyvracanie správcom dane tvorí podstatu vedeného dokazovania pre správne zistenie daňovej povinnosti a týmto sa realizuje dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane. Správca dane nepožadoval od žalobcu v rámci daňovej kontroly doklady alebo dôkazy, ktoré by mal zabezpečovať od iných spoločností a subjektov, ale požadoval predložiť také doklady, ktoré sa týkali priamo obchodných prípadov uzavretých medzi žalobcom a jeho dodávateľmi. Vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil žalobca k výkonu daňovej kontroly, ale vykonal k tomuto účelu dokazovanie. Správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Neznamená to však, že správca dane má povinnosť v daňovom konaní zabezpečovať dôkazy v prospech daňového subjektu, pretože v daňovom konaní neplatí vyhľadávacia, ale prejednávacia zásada, pričom takto postupoval správca dane aj v predmetnej veci. Podľa žalovaného správca dane pre prijatie záverov vykonal dostatočné dokazovanie, na základe ktorého nebolo preukázané reálne dodanie zdaniteľných plnení, ktoré mali byť predmetom faktúr od dodávateľov MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. Žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno a nepredložil dostatočné dôkazy, ktoré by preukazovali jeho tvrdenia o uplatnenom odpočítaní DPH z dodávateľských faktúr. Z konania správcu dane vyplýva, že žalobca bol na preukázanie uplatneného odpočítania DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľov MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. opakovane vyzývaný, rovnako bol opakovane predvolávaný aj samotný konateľ žalobcu, 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 žalobcu nedošlo k preukázaniu práva na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr, nakoľko v podaných vyjadreniach boli uvádzané všeobecné skutočnosti a bolo opakovane poukazované len na procesné pochybenia, ktorých sa mal údajne správca dane dopustiť. Žalovaný skonštatoval, že so všetkými zistenými skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly a ich vyhodnotením bol žalobca oboznámený na základe Oboznámenia a zároveň bol vyzvaný na odstránenie týchto pochybností. Nie je pravdou, že Oboznámenie neobsahovalo žiadne pochybnosti, ale práve naopak, správca dane jasne uviedol vyhodnotenie zistených skutočností a svoje pochybnosti pri uplatnenom odpočítaní DPH. Žalobcom predložené dôkazy, ktoré obsahovali len zoznamy číselne označených dodávateľských faktúr a číselne označených odberateľských faktúr s uvedením len počtov kusov listov formátu A4, nepreukazovali tvrdenia o uskutočnení zdaniteľných plnení zdaniteľnými osobami MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY 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.

10. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach ďalej skonštatoval, že predložené faktúry od dodávateľov MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. 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. Aj predložené zmluvy uzatvorené s uvedenými dodávateľmi obsahovali len všeobecný popis ich predmetu bez bližšej špecifikácie a konkretizácie služieb, činností alebo projektových dokumentácií. Zmluvy neobsahovali ani stanovenie ceny, pričom ceny služieb mali byť stanovené na základe objednávok. Žalovaný následne v napadnutých rozhodnutiach zosumarizoval výsledky dokazovania správcu dane vo vzťahu k dodávateľom žalobcu MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. Uviedol, že dôkazom o dodaní a uskutočnení prác neboli v prípade jednotlivých svedkov ani prípadne 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 svedkovia žiadnu finančnú odmenu a tejto sa ani žiadnym spôsobom nedomáhali. Zistenia správcu dane, podľa ktorých mali práce vykonávať konatelia spoločností MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. na prostriedkoch žalobcu (programové vybavenie AUTOCAD), o ktorých neexistuje žiadny záznam, resp. že práce mali vykonávať nezdaniteľné osoby (E. A. F., E. H. F., E. G. B., E. A. I., J., A. K.), ktoré navyše ani nedostali za práce žiadnu odmenu, nie sú práve najpresvedčivejšou a najpreukázateľnejšou formou obchodu. Ak by aj k dodaniu prác došlo, je evidentné, že by došlo k dodaniu nezdaniteľnými osobami a takéto dodanie nemôže byť predmetom DPH. Ani samotný žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení zdaniteľnými osobami MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o., keď predložené 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, pričom neobsahovali ani údaje a skutočnosti o tom, kto ich vyhotovil, prípadne spracoval, resp. že by ich spracovali práve uvádzané osoby, ktorých správca dane za účelom preverenia tvrdených skutočností vypočul. Dôkazom neboli ani opakujúce sa tvrdenia žalobcu, v ktorých vždy namietal najmä údajné procesné pochybenia správcu dane. Daňový subjekt nepredložil 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. Žalobca žiadne iné dôkazy a doklady o tvrdených skutočnostiach nepredložil, čím nedošlo k splneniu základných hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie DPH podľa Zákona o DPH. Pochybnosti správcu dane o reálnom dodaní zdaniteľných plnení dodávateľmi MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. boli podľa žalovaného oprávnené. Keďže žalobca spoľahlivo nepreukázal, že skutočne došlo k realizácii zdaniteľných plnení ako deklaroval, nemohol byť nárok na odpočítanie DPH uznaný ako oprávnený, a preto žalovaný považoval námietku žalobcu o nesprávnom právnom posúdení veci ako neopodstatnenú. Podľa žalovaného neobstoja ani tvrdenia žalobcu, že predložil doklady, ktoré preukazovali dodanie zdaniteľných plnení podľa Zákona o DPH. Vznik práva na odpočítanie DPH daňovému subjektu nevzniká preto, že by DPH bola v účtovných záznamoch deklarovaným dodávateľom uvedená (prípadne ním aj odvedená do štátneho rozpočtu), ale len vtedy, ak deklarované zdaniteľné plnenie je reálne a došlo k jeho dodaniu označeným dodávateľom a daňový subjekt o jeho uskutočnení predložil dôkazy. Muselo by dôjsť k reálnemu uskutočneniu predmetu plnenia zdaniteľnými osobami MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. pre žalobcu a o jeho uskutočnení by musel žalobca predložiť nielen faktúru, ale aj iné dôkazy. Správca dane v rozhodnutiach podľa žalovaného jasne formuloval svoje závery, že nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných plnení dodávateľmi MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o., čím žalobca nesplnil zákonné podmienky pre odpočítanie DPH. Samotná existencia faktúry, na ktorej by bola uvedená DPH, ak nie je podložená reálnym dodaním tovarov a služieb, nezakladá právo na odpočítanie DPH uvedenej na faktúre. Najskôr musí prísť k naplneniu materiálnej podstaty veci (dodaniu tovarov a služieb) a až následne k vystaveniu faktúry. Nevyhnutným pre nárok na odpočet DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda že zdaniteľné plnenia, ktoré sú na faktúrach deklarované, boli skutočne dodané. Podľa žalovaného rozhodnutia správcu dane v dostatočnej miere uvádzajú dôvody, na ktorých sa ich výroky zakladajú, pričom v odôvodnení sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. Správca dane

zaobstaral konkrétne dôkazy, ktoré hodnotil jednotlivo, ale aj vo vzájomnej súvislosti. Správca dane podľa žalovaného tiež postupoval v úzkej súčinnosti aj so žalobcom a žalobcovi bolo umožnené predložiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, bol oboznámený so všetkými pochybnosťami a zisteniami, ich vyhodnotením a opäť mu bolo umožnené, aby sa k týmto skutočnostiam vyjadril a predložil k nim dôkazy.

11. K zásade objektívnej pravdy žalovaný uviedol, že táto nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bezpochyby nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu uvádzané ním v daňovom priznaní. Je na správcovi dane, ktorý vykonáva dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má v priebehu konania k dispozícii. Správca dane postupoval v súlade so základnými zásadami správy daní, v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, a dbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov žalobcu. Zo spisu a konania správcu dane vyplýva, že vykonal dokazovanie, nevychádzal len z predložených dokladov, ale zaobstaral si dôkazy pre prijatie záverov uvedených v jeho rozhodnutiach.

12. K ďalším odvolacím námietkam žalobcu žalovaný v napadnutých rozhodnutiach uviedol, že zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov umožňuje v § 5 prezidentovi finančnej správy určiť vnútornú organizačnú štruktúru daňových úradov a zriadiť pobočky daňových úradov, ktoré sú organizačnou zložkou predmetného daňového úradu, avšak navonok voči tretím subjektom vystupuje daňový úrad ako celok, v danom prípade Daňový úrad Žilina. Rozhodnutia správcu dane boli vydané Daňovým úradom Žilina ako príslušným správcom dane. Daňová kontrola u žalobcu bola začatá podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, pričom oznámenie o začatí daňovej kontroly obsahovalo zákonom stanovené náležitosti. Námietku žalobcu, že mu nebol oznámený dôvod začatia daňovej kontroly a orgán, ktorý rozhodol o vykonaní daňovej kontroly, považoval žalovaný za neopodstatnenú. Za neopodstatnené vyhodnotil žalovaný aj námietky týkajúce sa miesta výkonu daňovej kontroly a predloženia poverení na výkon daňovej kontroly. Žalovaný považoval za neopodstatnené aj odvolacie námietky žalobcu, že nedošlo k prerokovaniu pripomienok predložených k Protokolu, a že správca dane manipuloval zápisnicu z ústneho pojednávania v prípade prerokovania pripomienok. Na ústnom pojednávaní dňa 6. februára 2023 bola daná splnomocnenému zástupcovi žalobcu možnosť predložiť návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice. Následne sa správca dane vysporiadal s týmito námietkami. Len tá skutočnosť, že nedošlo k revidovaniu stanoviska správcu dane na základe pripomienok a argumentov predložených žalobcom, neznamená, že nedošlo k prerokovaniu pripomienok. Neopodstatnenou bola podľa žalovaného aj námietka, že žalobcovi nebol predložený úplný spisový materiál. Rozhodnutia správcu dane boli vyhotovené v elektronickej podobe a boli autorizované kvalifikovanou elektronickou pečaťou s pripojenou kvalifikovanou elektronickou časovou pečiatkou Daňového úradu Žilina. V predmetnom prípade nedošlo ani k skráteniu lehoty na podanie odvolania. Žalobca mal stanovenú 30 dňovú lehotu na podanie odvolaní v súlade s § 72 ods. 3 Daňového poriadku a táto lehota mu žiadnym spôsobom nebola skrátená. Dôvodom na skrátenie nemôže byť ani doručenie osemnástich rozhodnutí. Žalobca voči nim podal takmer identické odvolania, a to v lehote na podanie odvolania. Odvolaniami napadnuté rozhodnutia správcu dane podľa žalovaného obsahujú všetky zákonom stanovené náležitosti. K návrhu žalobcu na doplnenie dokazovania žalovaný uviedol, že vo veci bol dostatočne zistený skutkový stav, najmä keď osoby konajúce v mene spoločností MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. v rozhodných obdobiach boli vypočuté za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu, tieto osoby dokladmi spoločností nedisponovali a nebolo ich možné získať ani od uvedených spoločností. Rovnako za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu boli vypočuté aj ďalšie osoby, ktoré sa podľa získaných vyjadrení mali zúčastniť na zdaniteľných plneniach. Žalovaný preto návrhy žalobcu na ich opätovné vypočutie považoval za neopodstatnené. Za neopodstatnené považoval žalovaný aj návrhy na vykonanie znaleckého dokazovania, keďže navrhované znalecké dokazovanie by nebolo účelné a ani potrebné vzhľadom na to, že samotný žalobca 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. Žalobca nepreukázal a žiadnymi dôkazmi nedoložil skutkový stav preverovaných plnení inak, ako ich v daňovej kontrole zistil a vo vyrubovacom konaní vyhodnotil správca dane.

Správne žaloby

13. Žalobca sa správnymi žalobami podanými v zákonom stanovenej lehote domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného a správcu dane. V častiach III. správnych žalôb popísal priebeh administratívneho konania, pričom faktické tvrdenia doplnil o viaceré vlastné hodnotiace úsudky vybraných listín a úkonov správcu dane, ktoré však neformuloval ako žalobné námietky.

14. V časti IV. správnych žalôb žalobca všeobecne namietal, že rozhodnutia správcu dane považuje za nezákonné z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej ako „SSP"), pričom osobitne zdôraznil, že správca dane napriek porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku vydal rozhodnutia o vyrubení rozdielu DPH, čím sa dopustil závažného procesného pochybenia majúceho za následok nezákonnosť rozhodnutí správcu dane, ako aj následne napadnutých rozhodnutí žalovaného, pričom poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/46/2016 a sp. zn. 6Sžfk/63/2017 (publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. R 5/2020) a Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24. februára 2022.

15. Žalobca v správnych žalobách namietal nesprávne právne posúdenie veci žalovaným, keď tvrdil, že napadnuté rozhodnutia žalovaného vychádzajú z nesprávneho posúdenia rozsahu a rozloženia dôkazného bremena správcu dane, pričom zároveň namietal, že s rozložením a rozsahom dôkazného bremena v konaní sa žalovaný nevysporiadal dostatočne. Podľa žalobcu Daňový poriadok neuvádza, ktoré konkrétne doklady má kontrolovaný daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly predložiť. Žalobca podal riadne vyplnené daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie január 2021 dňa 25. februára 2021 a za zdaňovacie obdobie február 2021 dňa 24. marca 2021. Doklady, na ktorých predloženie bol žalobca správcom dane vyzvaný v Oznámení o daňovej kontrole č. 101893573/2021 zo dňa 7. októbra 2021, žalobca predložil správcovi dane dňa 10. októbra 2021, pričom správca dane mu vystavil potvrdenie o predložení najmenej 2 237 dokladov. Ďalšie doklady predložil žalobca správcovi dane dňa 7. februára 2022 spolu s odpoveďou na výzvu správcu dane pod č. 250029097/2022. Žalobca mal za to, že podaním riadne vyplnených daňových priznaní a predložením písomných dokladov, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť, svoje povinnosti na preukazovanie skutočností počas daňovej kontroly splnil. Žalobca namietal, že správca dane mu postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku do momentu ukončenia daňovej kontroly neoznámil žiadne pochybnosti o vierohodnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov, ktoré žalobca predložil. V administratívnom spise správcu dane sa podľa žalobcu nenachádza žiadny doklad, ktorý by preukazoval, že k oznámeniu pochybností správcom dane podľa § 46 ods. 5 Daňového priadku vôbec niekedy došlo. Žalovaný podľa žalobcu síce použil pojem „pochybnosti" v napadnutých rozhodnutiach najmenej 36 krát, avšak tento pojem použil len vo všeobecnej rovine. Naopak, netvrdil, že by boli žalobcovi správcom dane oznámené akékoľvek konkrétne pochybnosti. Podľa žalobcu nestačí iba jednoduché spochybnenie dôkazov a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane, ale toto spochybnenie musí byť vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predložených daňovým subjektom. Keďže k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu nikdy nedošlo a žalobca vlastné dôkazné bremeno vyčerpal, nemal už čo viac dokazovať. Ak správcovi dane žiadne pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom nevznikli, nemohla žalobcovi ani vzniknúť povinnosť, aby sa k nim vyjadril, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil, nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Podľa žalobcu to bol práve správca dane, kto neuniesol dôkazné bremeno, pretože nesplnil podmienky pre jeho presun na žalobcu, z čoho má logicky vyplývať, že žalobca svoje dôkazné bremeno uniesol. Žalobca tvrdil, že ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže dôjsť ku konvalidácii nedostatku spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané počas daňovej kontroly. Ak teda správca dane pokračoval za tohto stavu vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutia o vyrubení dane, dopustil sa podľa žalobcu závažného procesného pochybenia, ktoré má za následok nezákonnosť rozhodnutí správcu dane a napadnutých rozhodnutí žalovaného.

16. Žalovaný ďalej podľa žalobcu neuviedol žiadne zákonné ustanovenie, podľa ktorého by bolo povinnosťou žalobcu preukázať splnenie „všetkých zákonných povinností" nielen u seba, ale aj u svojich obchodných partnerov, čo nemôže tvoriť jeho dôkazné bremeno. Žalobca mal za to, že závery orgánov verejnej správy, podľa ktorých sa zdaniteľné plnenia dodávateľov žalobcu nemali uskutočniť iba

z dôvodu, že sa správca dane domnieval, že na tieto dodania neboli spôsobilí, sú v rozpore s judikatúrou súdov Slovenskej republiky.

17. Žalobca namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí žalovaného, ktorá má podľa jeho tvrdenia spočívať v tom, že žalovaný sa vysporiadal s odvolacou námietkou nepreskúmateľnosti rozhodnutí správcu dane len tým spôsobom, že ich označil za nedôvodné bez toho, aby venoval pozornosť podstate a konkrétnym súvislostiam týchto námietok. Žalobca uviedol počet strán a odsekov napadnutých rozhodnutí žalovaného s tvrdením, že neobsahujú takmer žiadne odôvodnenie mimo všeobecných formulácií. Následne v správnych žalobách citoval neúplné časti vybraných viet odôvodnení napadnutých rozhodnutí, pričom je podľa neho zrejmé, že žalovaný v napadnutých rozhodnutiach používa len „všeobecné frázy“ bez bližšej výpovednej hodnoty, ktoré žiadnym spôsobom nereagujú na podstatu žalobcom vznesených odvolacích námietok. Podľa žalobcu nie je možné zistiť žiadne konkrétnosti, dokonca ani len to, aké konkrétne dôkazy vykonané v priebehu daňovej kontroly alebo počas vyrubovacieho konania má žalovaný na mysli, resp. aké konkrétne skutočnosti mali byť správcom dane zistené. Z rozhodnutí správcu dane a rozhodnutí žalovaného nie je možné podľa žalobcu zistiť, z ktorých konkrétnych dôkazov má vyplývať konkrétne tvrdenie správcu dane a na základe akých skutočností zistených v daňovej kontrole k nim správca dane dospel. Vykonané dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise správcu dane sú podľa tvrdenia žalobcu v rozpore s výrokom napadnutých rozhodnutí. Správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí podľa žalobcu vôbec neuviedol, ktoré ním získané dôkazy mali byť predmetom hodnotenia, neoznačil, neuviedol a nevymenoval žiadny „iný“ dôkaz, ktorý by mal byť predmetom jeho hodnotenia. Tvrdením správcu dane, že niečo hodnotil, nie je podľa žalobcu preukázané, že hodnotenie dôkazov vôbec vykonal a v napadnutých rozhodnutiach toto hodnotenie uviedol. Žalobca v správnych žalobách polemizoval s vybranými vetami z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane. Vo vzťahu k rozhodnutiam žalovaného žalobca v správnych žalobách namietal, že v nich nie sú uvedené skutočnosti, ktoré sú ich podkladom, absentuje v nich úvaha žalovaného pri hodnotení dôkazov, ako aj „správna úvaha zodpovedajúca zásadám logiky“. Napadnuté rozhodnutia žalovaného nie sú podľa žalobcu odôvodnené v súlade s § 63 ods. 5 Daňového poriadku a ani s aktuálnou judikatúrou správnych súdov Slovenskej republiky, a preto ich považuje za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Žalovaný sa podľa žalobcu s jeho odvolacími námietkami nevysporiadal a na tieto neposkytol presvedčivú odpoveď, keďže na „podstatnú časť námietok žalobcu“ týkajúcich sa odôvodnenia rozhodnutí správcu dane reagoval tým, že do svojich rozhodnutí prevzal takmer doslova text rozhodnutí správcu dane a žiadne vlastné vysporiadanie sa s námietkami žalobcu neuviedol. Z napadnutých rozhodnutí nie je zrejmé, či, a ak áno, prečo správca dane považuje námietky žalobcu za nedôvodné. Žalobca v správnych žalobách uviedol svoj výklad pojmov „úvaha“ a „hodnotenie dôkazov“ s tvrdením o počtoch ich výskytu v rozhodnutiach žalovaného. Podstata odvolacích námietok žalobcu spočívala v absencii obligatórnych náležitostí rozhodnutí správcu dne. Žalovaný len všeobecne konštatoval, že rozhodnutia správcu dane obsahujú všetky náležitosti, pričom žalovaný neuviedol vlastné úvahy. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí nie je podľa žalobcu zrejmé, či správca dane vôbec rozhodol podľa nejakej právnej normy a aká je správna úvaha správcu dane.

18. Žalobca namietal, že z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí nie je zrejmé, ako boli správcom dane vyhodnotené doklady, ktoré predložil žalobca za účelom preukázania nadobudnutia plnení od svojich dodávateľov.

19. Žalobca v správnych žalobách namietal, že žalovaný nevykonal ním navrhované dokazovanie, hoci nemohol vedieť, čo by pri vykonaní dokazovania vyšlo najavo. Žalobca tvrdil, že vo svojom vyjadrení k Oboznámeniu navrhol doplniť dokazovanie opakovaným výsluchom svedkov, v rámci ktorého mohol správca dane prípadne položiť svedkom otázky a odstrániť ním tvrdenú údajnú všeobecnosť a nekonkrétnosť ich výpovedí. Správca dane však žalobcom navrhované dokazovanie odmietol vykonať, čím podľa žalobcu sám zabránil tomu, aby sa ním tvrdené nedostatky svedeckých výpovedí odstránili, a to bez presvedčivého odôvodnenia. Tento nedostatok nebol podľa žalobcu odstránený ani žalovaným v odvolacom konaní. Štatutárni zástupcovia dodávateľov žalobcu neodmietli vypovedať a odpovedali na každú otázku správcu dane vyčerpávajúco, pričom detailne opísali výkon fakturovaných prác pre žalobcu. Správca dane však svedkom nepoložil doplňujúce otázky, a preto v prípade, ak vyhodnotil ich výpovede ako všeobecné, nemôže tento nedostatok pričítať v neprospech žalobcu.

20. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný v napadnutých rozhodnutiach neuviedol skutkový stav, na základe ktorého boli napadnuté rozhodnutia vydané, ale sústredil sa len na obhajobu tvrdení

správcu dane o údajnom zistení skutkového stavu v dostatočnom rozsahu. Žalobca mal za to, že zisteným skutkovým stavom mal byť stav veci v zdaňovacích obdobiach január a február 2021. Tvrdil, že žalovaný v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí použil pojem „zistený skutkový stav“ celom 22 krát. Žalobca tvrdil, že závery správcu dane sú vnútorne rozporné, keď mal spochybniť reálnosť dodania zdaniteľných plnení a zároveň mal spochybniť „reálnosť deklarovaného dodávateľa, pri ktorej ale vychádza z reálnosti dodania plnenia“, čo podľa žalobcu spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutí správcu dane pre nezrozumiteľnosť, pričom s odvolacou námietku žalobcu v tomto ohľade sa nezaoberal ani žalovaný. Žalobca uviedol svoje hodnotenie obsahu odôvodnenia napadnutých rozhodnutí žalovaného a skonštatoval, že v odôvodnení napadnutých rozhodnutí uviedol opakovane údaje o spoločnosti BLIZARD SK s.r.o. napriek tomu, že žalobca si v zdaňovacích obdobiach január a február 2021 odpočítanie DPH od tohto dodávateľa neuplatnil.

21. Žalobca v správnych žalobách ďalej namietal, že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za náklad napadnutých rozhodnutí, je v rozpore s administratívnym spisom alebo v ňom nemá oporu. Tvrdil, 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. Správca dane z celkového množstva vyžiadaných a obdržaných dôkazov podľa žalobcu zrejme preveroval len zlomok a stovky dôkazov „z kontrolného procesu vyradil bez toho, že by preto uviedol logické a právne podložené vysvetlenie“. Správca dane preto rozhodné skutočnosti svojvoľným spôsobom nezistil úplne. Podľa tvrdenia žalobcu založil správca dane svoj záver o neexistencii materiálneho plnenia v zmysle preverovaných dodávateľských faktúr výlučne na tvrdenej nekontaktnosti dodávateľov žalobcu. Žalobca namietal, že k zmene sídla v prípade preverovaných dodávateľských spoločností došlo s výrazným časovým odstupom po preverovaných zdaňovacích obdobiach. Skutočnosti týkajúce sa dodávateľov, na ktoré nemá žalobca vplyv, nemôžu byť pričítané v neprospech žalobcu a už vôbec nie skutočnosti, ktoré nastali až po preverovaných zdaňovacích obdobiach. Správca dane podľa žalobcu nezohľadnil skutočnosť, že spoločnosť MIREX GROUP s.r.o. na výzvu správcu dane reagovala a požadované doklady zaslala. Spoločnosť ORFA security consulting s.r.o. na adrese sídla zásielku od správcu dane prevzala, a teda nie je pravda, že bola nekontaktná. Správca dane tiež podľa tvrdenia žalobcu dospel k záveru, že u dodávateľov absentovalo materiálno-technické vybavenie, hoci ich konatelia uviedli, že disponovali potrebným majetkom na výkon činnosti. Prípadná nekontaktnosť dodávateľov v čase preverovania nemôže byť podľa žalobcu pre vierohodnosť preverovaných faktúr relevantná. Konatelia dodávateľov žalobcu vo svojich výpovediach potvrdili dodanie zdaniteľných plnení žalobcovi tak, ako sú uvedené na faktúrach, čím potvrdili ich vierohodnosť. Žalobca tvrdil, že pokiaľ orgány verejnej správy založili svoje závery o nevierohodnosti preverovaných faktúr na nekontaktnosti dodávateľov žalobcu, nesprávne zistili skutkový stav veci a zistenia tiež nesprávne právne posúdili.

22. Žalobca v správnych žalobách namietal podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, ktoré vzhliadal v tom, že mu postupom orgánov verejnej správy nebolo umožnené podať kvalifikované odvolania proti rozhodnutiam správcu dane. Tvrdil, že správca dane zaslal žalobcovi v odvolacom konaní výzvy na odstránenie nedostatkov odvolania v lehote 15 dní od ich doručenia, a to vo všetkých konaniach týkajúcich sa preverovaných zdaňovacích období. Žalobca požiadal žiadosťami správcu dane o predĺženie lehoty na odstránenie nedostatkov odvolania o 90 dní. Rozhodnutiami zo dňa 14. augusta 2023 správca dane žiadostiam žalobcu o predĺženie predmetnej lehoty nevyhovel. Žalobca tvrdil, že správca dane ho vyzval na odstránenie nedostatkov podania v najkratšej možnej lehote podľa § 72 ods. 5 Daňového poriadku, pričom svoj postup vôbec neodôvodnil. Dovtedajším postupom správcu dane podľa žalobcu došlo k podstatnému skráteniu lehoty na podanie odvolania v neprospech žalobcu. V priebehu dvoch dní správca dane doručil žalobcovi 18 rozhodnutí o vyrubení rozdielu DPH, pričom proti každému z nich bolo prípustné odvolanie v lehote 30 dní odo dňa ich doručenia, čo podľa žalobcu prakticky znamenalo, že žalobcovi bola reálne poskytnutá lehota iba necelých 1,22 dňa v každom jednotlivom prípade. Závažné porušenie svojich práv zo strany žalovaného vidí žalobca v tom, že žalovaný rozhodol vo veci samej napriek tomu, že lehota na odstránenie nedostatkov podaných odvolaní žalobcovi neuplynula, čím bolo žalobcovi odopreté právo domáhať sa preskúmania rozhodnutí správcu dane. Podľa žalobcu je zákonným dôsledkom nerozhodnutia správcu dane o žiadosti o predĺženie lehoty na odstránenie nedostatkov odvolaní včas je jej automatické predĺženie. Lehota sa tak predĺžila do 31. júla 2023, pričom žalovaný o podaných odvolaniach meritórne rozhodol už dňa 24. júla 2023.

23. Žalobca zároveň v správnych žalobách poukázal na rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 401/09, sp. zn. I. ÚS 259/2022, sp. zn. IV. ÚS 86/2022, sp. zn. I. ÚS 314/2015, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/46/2016 a sp. zn. 6Sžfk/63/2017 (publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. R 5/2020), sp. zn. 8Sžfk/63/2017, sp. zn. 3Sžf/1/2010, sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 3Sžfk/15/2020, sp. zn. 5Sžf/23/2016, sp. zn. 5Sžf/67/2016, Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/41/2015 zo dňa 21. decembra 2016 a Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24. februára 2022 uvedením citácií vybraných častí ich odôvodnenia.

24. V bode VI. správnych žalôb žalobca uviedol citácie viacerých ustanovení právnych predpisov, a to § 3 ods. 1, 2 a 3, § 19 ods. 7, § 23 ods. 1, § 24 ods. 2 a 4, § 37 ods. 4, § 44 ods. 1, § 46 ods. 5, § 59 ods. 1 a 2, § 65 ods. 1, 2 a 3, § 68 ods. 3 Daňového poriadku, § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, § 6 ods. 2 písm. a), § 53, § 134 ods. 1, § 140, § 177 ods. 1 SSP, čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a 3 Ústavy Slovenskej republiky, vrátane všeobecných konštatovaní o súdnej ochrane a úlohách súdov pri preskúmavaní rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. V bode VII. správnych žalôb žalobca uviedol viaceré vlastné konštatovania a názory ohľadom procesného postupu a rozhodovania orgánov verejnej správy.

25. V bode VIII. správnych žalôb žalobca navrhol vykonať dokazovanie prečítaním rozhodnutia žalovaného a správcu dane, ostatných listín predložených ako prílohy správnych žalôb a oboznámiť úplný administratívny spis orgánov verejnej správy k zdaňovacím obdobiam január 2020 až jún 2021.

26. Vzhľadom na uvedené žalobca žiadal, aby správny súd rozhodnutia žalovaného spolu s rozhodnutiami správcu dane zrušil a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žalobca požadoval, aby mu správny súd priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

Vyjadrenia žalovaného k správnym žalobám

27. Žalovaný vo vyjadreniach k správnym žalobám stručne zhrnul obsah rozhodnutí správcu dane a napadnutých rozhodnutí žalovaného. K žalobným námietkam žalobcu v bodoch IV., V. a VI. uviedol stručný popis postupu správcu dane a skonštatoval, že tak správca dane ako aj žalovaný vychádzali zo správne zisteného skutkového a právneho stavu. Správca dane dôkazy o uskutočnení zdaniteľných plnení nezískal a žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľmi MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. Zopakoval v napadnutých rozhodnutiach uvedené vyhodnotenie dokazovania a trval na tom, že 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 MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. Žalovaný sa nestotožnil s námietkou žalobcu, podľa ktorej žalobca vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a správca dane na neho dôkazné bremeno nepreniesol. Z preskúmavaných rozhodnutí nevyplynulo, že by správca dane a žalovaný vyhodnocovali dôkazy jednostranne alebo účelovo. Žalovaný stručne popísal proces prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní medzi daňovým subjektom a správcom dane a uviedol, že bolo povinnosťou žalobcu pochybnosti správcu dane vyvrátiť a splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH preukázať, k čomu však zo strany žalobcu nedošlo. Správca dane a žalovaný dostatočne zdôvodnili, prečo dôkazy predložené žalobcom nestačili na preukázanie toho, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení jeho dodávateľmi. Správca dane zistené skutočnosti nevyhodnotil výlučne v neprospech žalobu. 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 DPH. Dokazovanie, ktoré vykonával správca dane, slúžilo až na verifikáciu žalobcom tvrdených a preukazovaných skutočností. Dokazovaním správcu dane skutočnosti o uskutočnení zdaniteľných plnení dodávateľmi žalobcu neboli preukázané, neboli preukázané ani samotným žalobcom a tieto skutočnosti tak zostali len v rovine tvrdení. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach uviedol, že žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali dodanie a uskutočnenie zdaniteľných plnení jeho dodávateľmi tak ako deklaroval. Tieto skutočnosti boli žalovaným v napadnutých rozhodnutiach uvedené a vyhodnotené v súlade so základnými zásadami správy daní, z čoho vyplýva, že ani nedostatky na strane dodávateľov neboli pripisované na ťarchu žalobcu. Podľa žalovaného nedošlo k porušeniu žiadneho práva žalobcu, a to ani práva vyplývajúceho mu z § 45 ods. 1 písm. c) a § 46 ods. 5

Daňového poriadku. Správca dane sa so všetkými podaniami žalobcu vysporiadal. Bol to žalobca, ktorý nepreukázal ním tvrdené skutočnosti a neodstránil vzniknuté pochybnosti správcu dane, s ktorými bol jednoznačne oboznámený a na odstránenie ktorých bol vyzvaný. K porušeniu zásad správy daní a ani k porušeniu zákona nedošlo ani v prípade tvrdení žalobcu, podľa ktorých mal byť ukrátený v prípade lehoty na podanie odvolania, keďže v rozhodnutiach 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 skutočnosť, že tieto rozhodnutia sú skutkovo podobné a žalobca aj voči nim podal takmer identické odvolania, a to v lehote na podanie odvolania. Za neopodstatnenú považoval žalovaný aj námietku, že žalobcovi nebol predložený úplný spisový materiál, keďže z administratívneho spisu vyplýva, že žalobcovi zastúpenému splnomocneným zástupcom bol opakovane sprístupnený a predložený spisový materiál, o čom svedčí spísaný Úradný záznam č. 100849001/2022 zo dňa 11. apríla 2022, ale aj Zápisnice o vykonaní úkonu č. 102910965/2022 zo dňa 27. októbra 2022 a č. 100916624/2023 zo dňa 31. marca 2023, z ktorých si splnomocnený zástupca vyhotovoval aj kópie. Námietka žalobcu, že v odôvodnení rozhodnutí mal žalovaný uviesť sedemkrát údaje o spoločnosti BLIZARD SK s.r.o., je podľa žalovaného absolútne neopodstatnená, keďže údaje o tejto spoločnosti boli žalovaným uvádzané v rozhodnutí len v rámci zistení správcu dane a podaných vyjadrení žalobcu. Vzhľadom na uvedené žalovaný žiadal správny súd, aby správne žaloby ako nedôvodné zamietol.

Repliky žalobcu

28. Žalobca v replikách k vyjadreniam žalovaného uviedol, že správca dane vykonal daňovú kontrolu na podnet, ktorý mu neoznámil. Žalobca viedol polemiku so slovným spojením „relevantné spochybnenie“, ktoré použil žalovaný vo svojich vyjadreniach, a to s odkazom na citácie vybraných častí rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Tvrdil, že správca dane mu neoznámil žiadne pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov, a to ani v Oboznámení. Podľa žalobcu tak nedošlo k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane späť na žalobcu. Tvrdil, že o údajnom nesplnení zákonných podmienok podľa § 49 a § 51 Zákona o DPH sa dozvedel až z Protokolu. Táto skutočnosť mala za následok vydanie nezákonných rozhodnutí. Žalobca ďalej tvrdil, že k zdaniteľným plneniam reálne došlo. Uskutočnenie zdaniteľných plnení potvrdili konatelia dodávateľských spoločností vo svojich svedeckých výpovediach. Správca dane vykonaným dokazovaním získal podľa žalobcu dostatok dôkazov, aby mu odpočet DPH v predmetných zdaňovacích obdobiach priznal. Žalobca konal počas celej daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania v úzkej účinnosti so správcom dane. Naopak, správca dane svoje pochybnosti žalobcovi neoznámil, poskytoval mu neprimerane krátke lehoty, čím neoprávnene zasahoval do jeho práv. Žalovaný podľa žalobcu vo vyjadreniach k správnym žalobám nedal dostatočnú odpoveď na námietku, že napadnuté rozhodnutia neobsahujú náležitosti podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Žalobca tvrdil, že žalovaný síce zopakoval niektoré skutočnosti z napadnutých rozhodnutí, avšak neodstránil nedostatky vytýkané v správnych žalobách a neuviedol vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu. Doklady, ktoré žalobca počas daňovej kontroly správcovi dane predložil, sa v jeho administratívnom spise nenachádzajú a nie sú uvedené ani v súpise predložených dokladov, ktoré žalovaný k svojmu vyjadreniu predložil. Žalovaný podľa žalobcu ani existujúce dôkazy vôbec nehodnotil zákonným spôsobom. S námietkou nepreskúmateľnosti správnymi žalobami napadnutých rozhodnutí sa žalovaný vo svojich vyjadreniach nevysporiadal dostatočne. Námietky uvedené v správnych žalobách, ktoré nadväzujú na nesprávne vedený proces dokazovania, sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného, ako aj procesu, ktorých ich vydaniu predchádzal. Žalobca tiež uviedol, že namietal porušenie základných zásad správy daní (zásadu súčinnosti) podľa § 3 ods. 1 a 2 Daňového priadku, keď správca dane súčasným doručením 18 rozhodnutí určil neprimeranú lehotu na odstránenie nedostatkov podania. Správca dane nedoručil žalobcovi rozhodnutia o predĺžení lehoty najneskôr do 30 dní od začatia konania o predĺžení lehoty, čo malo za následok, že sa lehota uvedená v žiadostiach žalobcu považovala za predĺženú. Správca dane na uplynutie predĺženej lehoty nevyčkal a predložil odvolania žalovanému predtým, než predĺžená lehota uplynula, čím žalobcu ukrátil na možnosti podať vyčerpávajúce a kvalifikované odstránenie nedostatkov podaní. Žalobca v replikách ďalej uviedol, že listiny, ktoré mu správca dane predložil k nahliadaniu, neboli súčasťou žiadneho zviazaného spisu, neboli opatrené poradovým číslom a neboli žurnalizované. Žalobcovi nebolo umožnené nazeranie do administratívneho spisu správcu dane v nepozmeniteľnej listinnej podobe, so spisovým obalom, ktorý by obsahoval súpis založených dokladov.

Následne žalobca uviedol citáciu vybraných častí Nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 627/2022 zo dňa 27. apríla 2023. Podľa žalobu je bezpredmetné a mätúce uvedenie spoločnosti BLIZARD SK s.r.o. v odôvodnení napadnutých rozhodnutí. V častiach XII. „Záver“ replík žalobca zhrňujúco zopakoval svoje skôr prezentované vyjadrenia a uviedol niektoré ďalšie tvrdenia vyjadrujúce jeho hodnotenie rozhodovania a postupu orgánov verejnej správy.

Dupliky žalovaného

29. Žalovaný v duplikách k replikám žalobcu zopakoval skutkové zistenia a svoje právne závery vo vzťahu k splneniu podmienok pre vznik práva žalobcu na odpočítanie DPH v predmetných zdaňovacích obdobiach, zotrval na nich a vyjadril nesúhlas s tvrdeniami žalobcu v jeho replikách s uvedením argumentácie v danom ohľade.

30. Žalobca v podaniach doručených správnemu súdu dňa 28. marca 2024 vyjadril svoje stanovisko k duplikám žalovaného.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

31. Správny súd Uznesením sp. zn. 1Sf/17/2023-256 zo dňa 20. júna 2025 rozhodol tak, že spája na spoločné konanie veci vedené na správnom súde pod sp. zn. 1Sf/17/2023 a 1Sf/16/2023 s tým, že sa ďalej budú viesť pod sp. zn. 1Sf/17/2023, a to z dôvodu, že zistil splnenie podmienok na spojenie vecí v zmysle § 65 ods. 1 SSP, pretože veci spolu skutkovo súvisia (jedná sa o vyrubenie rozdielu DPH za zdaňovacie obdobia január a február r. 2021) a týkajú sa tých istých účastníkov konania.

32. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní dňa 24. júna 2025, na ktoré boli účastníci konania riadne a včas predvolaní v súlade s § 108 ods. 2 SSP. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného spolu s rozhodnutiami správcu dane z dôvodov uplatnených v správnych žalobách správny súd dospel k záveru, že správne žaloby nie sú dôvodné.

33. Právna zástupkyňa žalobcu na pojednávaní zotrvala na obsahu správnych žalôb a zdôraznila ich podstatné body. Zároveň uviedla, že netrvá na návrhu na dokazovanie uvedenom v bode VIII. správnych žalôb. Poverený zástupca žalovaného rovnako zotrval na záveroch žalovaného v napadnutých rozhodnutiach a v jeho vyjadreniach k správnym žalobám a zrekapituloval podstatné dôvody napadnutých rozhodnutí.

34. 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.

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

36. Podľa § 135 ods. 1 SSP na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase vyhlásenia alebo vydania rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy..

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

38. Podľa § 2 ods. 1 Zákona o DPH predmetom dane je
a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
d) dovoz tovaru do tuzemska.

39. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

41. Podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň
a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

43. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3 a 4 Daňového poriadku (1) daňový subjekt preukazuje
a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.
(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

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

46. Žalobca sa včas podanými správnymi žalobami domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného spolu s rozhodnutiami správcu dane. Správca dane napadnutými rozhodnutiami žalobcovi vyrubil rozdiel DPH v sume 4 260,00 eur za zdaňovacie obdobie január 2021 a v sume 5 800,00 eur z zdaňovacie obdobie február 2021 z dôvodu, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, konkrétne neuniesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal obstaranie plnení uvedených na dodávateľských faktúrach od dodávateľov MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o. v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach január 2021 a február 2021, a to z dôvodu, že predmetným faktúram chýbal materiálny základ. Žalobca nepreukázal, že fakturované plnenia mu reálne dodali uvedení dodávatelia. Vzhľadom na uvedené skutočnosti preto správca dane odpočítanie DPH žalobcovi za kontrolované zdaňovacie obdobia január 2021 a februára 2021 nepriznal. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach stotožnil so závermi správcu dane a rozhodnutia správcu dane potvrdil.

47. Z právnej úpravy v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, ako aj z ustanovení Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „Smernica“), keďže DPH je harmonizovaná na úrovni Európskej únie, vyplýva, že nárok daňového subjektu na odpočet DPH závisí od splnenia tzv. hmotnoprávnych a formálnych podmienok. Hmotnoprávnymi, resp. materiálnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet DPH (§ 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH a čl. 168 písm. a/ Smernice) sú požiadavky, aby (1.) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa ako platcu DPH), (2.) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť skutočne dodané a nesmie ísť o fiktívne dodanie (tzv. materiálna existencia plnenia) a (3.) požiadavka, aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Formálnou podmienkou priznania práva na odpočet DPH je disponovanie faktúrou od dodávateľa (§ 51 ods. 1 Zákona o DPH a čl. 178 písm. a/ Smernice). Preukázanie naplnenia uvedených podmienok pre vznik práva na odpočet DPH zaťažuje podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt, ktorý si právo na odpočet DPH uplatňuje (napr. Rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019). V prípade, ak žalobca žiadal o odpočet DPH zo zdaniteľných obchodov, bol preto povinný preukázať, že na odpočítanie DPH má nárok splnením hmotnoprávnych podmienok pre vznik práva na odpočet DPH. Nepostačuje splniť len formálnu podmienku disponovania faktúrami vystavenými jeho deklarovanými dodávateľmi.

48. Pokiaľ žalobca v bodoch III. správnych žalôb uviedol viaceré tvrdenia, ktorými vyjadril svoj postoj a hodnotenie jednotlivých úkonov orgánov verejnej správy v nimi vedených konaniach bez toho, aby konkrétne namietal v čom spočíva nezákonnosť ich postupu alebo rozhodovania, takéto hodnotiace úsudky žalobcu správny súd nemohol považovať za žalobné relevantné žalobné námietky a vykonať v tomto ohľade súdny prieskum napadnutých rozhodní žalovaného a správcu dane. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP musí žalobca v správnej žalobe okrem všeobecných náležitostí podania uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné. Je preto povinnosťou žalobcu vymedziť dôvody žaloby dostatočne konkrétne tak, aby správny súd mohol vykonať súdny prieskum napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy. Dostatočne konkrétne a jednoznačné vymedzenie žalobných bodov má zásadný význam pre určenie toho, čo správny súd môže podrobiť súdnemu prieskumu zákonnosti rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy a čím sa správny súd zaoberať nemôže a ani nebude, keďže podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby. Z formulácie žalobných bodov preto musí byť pre správny súd jasné a zrozumiteľné, aké argumenty žalobca uvádza na podporu svojich tvrdení o nezákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy. Správny súd nie je oprávnený dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy uvedené v správnej žalobe namiesto žalobcu vyhľadávať a dopĺňať podľa zistení z administratívneho spisu, resp. všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy sám konkretizovať na daný prípad a rovnako nemôže vychádzať pri súdnom prieskume rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy ani z domnienok o obsahu žalobných námietok žalobcu. Ak by tak správny súd urobil, nebol by už nestranným súdom, ale fakticky by prevzal, resp. suploval úlohu advokáta žalobcu, čo by bolo v hrubom rozpore nielen so základnými princípmi správneho súdneho konania, predovšetkým zásady podľa § 5 ods. 9 SSP, podľa ktorej „v konaní pred správnym súdom majú účastníci konania rovné postavenie. Účastníci konania sú povinní preukázať svoje tvrdenia a vykonať úkony v lehote určenej správnym súdom,“ najmä však čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého „Každý sa

môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.“ V prípade, ak by správny súd za žalobcu sám dopĺňal všeobecne uplatnené žalobné dôvody, resp. ich sám konkretizoval a proaktívne vyhľadával z obsahu administratívneho spisu dôvody nezákonnosti rozhodovania a postupov orgánov verejnej správy, porušil by čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a negoval by princíp materiálneho právneho štátu. Taktiež možno konštatovať, že podľa § 178 ods. 1 SSP je potrebné považovať za osobitnú náležitosť správnej žaloby aj konkrétne tvrdenie žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím orgánu verejnej správy, pričom musí ísť o subjektívne práva vyplývajúce z právneho predpisu. Nestačí iba všeobecné tvrdenie, že zákon bol porušený, resp. že žalobca sa so záverom alebo postupom orgánu verejnej správy nestotožňuje. Žalobca je povinný poukázať na skutočnosti, z ktorých vyvodzuje konkrétne porušenie zákona.

49. Žalobca v správnych žalobách namietal nesprávne právne posúdenie veci žalovaným, ktoré má podľa žalobcu spočívať v nesprávnom posúdení rozloženia dôkazného bremena podľa § 24 ods. 1 a 3 Daňového poriadku, tvrdiac, že správca dane ho preniesol na žalobcu bez toho, aby svoje pochybnosti o správnosti a úplnosti dokladov predložených žalobcom žalobcovi oznámil, pričom žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach s touto skutočnosťou nevysporiadal. Správny súd vyhodnotil danú žalobnú námietku ako nedôvodnú. Z dôvodu ľahkej zneužiteľnosti práva na odpočet DPH zákonodarca zaťažuje dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet DPH práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku). Obchodné transakcie preto nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke, predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný (napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019). To však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. K rozloženiu dôkazného bremena sa vyjadril Ústavný súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, resp. sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009 nasledovne: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne 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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ Nepostačuje preto predložiť len faktúru, dodacie listy, preberací protokol, prípadne zmluvu medzi daňovým subjektom a jeho dodávateľom / odberateľom. Ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku a týmto sa prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybnosti správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 805/2017 zo dňa 15. novembra 2017). Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dôkazov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 a sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022). Z rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 vyplýva, že: „Až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných

plnení, teda, že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovaru od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru. Kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane založené na indíciách a domnienkach. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.“ Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

50. Správny súd dospel k záveru, že správca dane postupoval v súlade s § 3 ods. 3 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pričom rovnako žalovaný v napadnutých rozhodnutiach správne a dostatočne podrobne popísal v napadnutých rozhodnutiach dôkazné bremeno žalobcu, správcu dane a jeho prenos medzi nimi. Správca dane je v zmysle § 44 ods. 1 Daňového poriadku oprávnený zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, v danom prípade uplatnenia odpočtu DPH žalobcom za zdaňovacie obdobia január a február 2021. Správca dane preto v súlade s jeho oprávnením podľa § 46 ods. 1 vyzval žalobcu na predloženie dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly. Žalobca však na jeho výzvu v rámci svojho dôkazného bremena predložil len formálne doklady (faktúry, preberacie protokoly s rovnakým popisom ako predmet fakturácie, rámcové zmluvy s dodávateľmi, ktoré obsahovali len všeobecný popis ich predmetu bez bližšej špecifikácie, objednávky, ktoré obsahovali identický popis služieb ako dodávateľské faktúry), čo riadne popísali vo svojich rozhodnutiach tak správca dane ako aj žalovaný. Keďže žalobcom predložené doklady nepreukazovali splnenie materiálnych podmienok pre vznik odpočtu DPH (bod 47. tohto rozsudku), správca dane nadobudol pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti dokladov predložených žalobcom, a preto vykonal v rámci jeho dôkazného bremena dokazovanie, a to obstaraním dokladov a preverením skutočností na strane deklarovaných dodávateľov žalobcu (preverenie bankových účtov dodávateľov žalobcu, pokus o získanie dokladov o deklarovaných obchodných vzťahoch so žalobcom od deklarovaných dodávateľov žalobcu, výsluchy konateľov dodávateľov a osôb, ktoré sa mali podľa tvrdení konateľov podieľať na vykonávaní prác, ktoré boli fakturované žalobcovi, preverenie skutočností o deklarovaných dodávateľoch žalobcu na základe dožiadaní správcu dane). Správca dane svoje zistenia podrobne popísal vo vzťahu ku všetkým deklarovaným dodávateľom v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, ktoré boli predmetom daňovej kontroly, na str. 3 až 43 Oboznámenia spolu s kontrolnými zisteniami vo vzťahu k žalobcovi (str. 43 až 46 Oboznámenia) a riadne ich vyhodnotil s uvedením jeho pochybností o správnosti, pravdivosti a úplnosti dokladov predložených žalobcom na základe jeho zistení na str. 47 až 56 Oboznámenia, a to aj osobitne vo vzťahu k jednotlivým dodávateľom žalobcu. Správca dane tak na str. 54 Oboznámenia zhrňujúco skonštatoval, že zistené skutočnosti zakladajú dôvodnú pochybnosť o reálnom vykonávaní ekonomickej činnosti dodávateľov a ich subdodávateľov a taktiež o dodaní preverovaných služieb v zmysle predmetných faktúr, pričom žalobca nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy preukazujúce materiálnu existenciu plnenia spoločnosťami BLIZARD SK s.r.o., ORFA security consulting s.r.o., MIREX GROUP s.r.o. a LEVITY s.r.o. Rovnako na str. 56 Oboznámenia správca dane žalobcu správne poučil, že splnenie formálnej stránky obchodného vzťahu je síce jednou z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, avšak formálne doklady (ktoré žalobca skutočne predložil, čo správca dane, žalovaný a napokon ani správny súd nespochybňujú) nepostačujú, keďže musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade pochybností preukazuje daňový subjekt (žalobca) v rámci jeho dôkazného bremena. Správca dane preto správne a v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku na str. 56 Oboznámenia vyzval žalobcu, „aby sa vyjadril ku skutočnostiam uvedeným v tomto oboznámení a predložil správcovi dane jasné a rozhodné dôkazy, ktoré by odstránili pochybnosti správcu dane, resp. navrhol ďalšie dokazovanie okrem toho, ktoré už bolo správcom dane vykonané“, a to v lehote 15 dní odo dňa doručenia Oboznámenia. Podľa údajov na elektronickej doručenke, ktorá je súčasťou administratívneho spisu správcu dane, bolo Oboznámenie doručené žalobcovi dňa 24. augusta 2022. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu a aj z odôvodnení rozhodnutí správcu dane a rozhodnutí žalovaného, žalobca v stanovenej lehote nepredložil také dôkazy, ktoré by pochybnosti správcu dane odstránili, a neurobil tak ani do skončenia daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania, keďže opätovne predložil buď len formálne doklady, vyjadrenia spochybňujúce zákonnosť postupu správcu dane, resp. navrhol vykonanie dokazovania opätovnými výsluchmi svedkov, ktorí už boli za prítomnosti splnomocneného

zástupcu žalobcu vyslúchnutí, prípadne vykonaním znaleckého dokazovania. Možno teda skonštatovať, že doručením Oboznámenia podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku bol žalobca oboznámený s pochybnosťami správcu dane a tým došlo k presunu dôkazného bremena opätovne na žalobcu, ktorý ho však neuniesol, a preto mu správca dane právo na odpočet DPH za predmetné zdaňovacie obdobia nepriznal. Žalobca mal možnosť predložiť správcovi dane dôkazy na preukázanie svojich tvrdení a vyvrátenie pochybností správcu dane, pričom na základe Oboznámenia vedel, akým konkrétnym smerom má zamerať svoju dôkaznú povinnosť, keďže pochybnosti správcu dane boli v Oboznámení zrozumiteľne formulované s uvedením konkrétnych správcom dane vykonaných dôkazov, vyhodnotením ktorých k nim správca dane dospel. Správca dane tiež nezaťažil žalobcu preukazovaním skutočností, ktoré netvoria dôkazné bremeno žalobcu, resp. ktoré by žalobca objektívne nemohol preukázať, keďže vyzval žalobcu na predloženie len takých dôkazov, ktoré preukazujú jeho tvrdenia o oprávnenosti nároku na odpočet DPH, teda že došlo aj k materiálnej existencii deklarovaných plnení a nejde len o fiktívne dodanie.

51. Vzhľadom na uvedené preto nie je dôvodná námietka žalobcu v správnych žalobách, že žalovaný v napadnutých rozhodnutiach vychádza z nesprávneho posúdenia rozsahu a rozloženia dôkazného bremena správcu dane, resp. že žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach s touto otázkou nevysporiadal dostatočne, keďže nemá oporu v obsahu napadnutých rozhodnutí žalovaného a v administratívnom spise. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach správne popísal prenos dôkazného bremena medzi žalobcom a správcom dane jednak vo všeobecnej rovine, jednak konkrétne, keď v rámci vysporiadania sa s odvolacími námietkami žalobcu skonštatoval, že správca dane pre prijatie jeho záverov vykonal dostatočné dokazovanie, na základe ktorého nebolo preukázané reálne dodanie zdaniteľných plnení, ktoré mali byť predmetom faktúr od dodávateľov MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o. a LEVITY s.r.o., pričom žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno a nepredložil dostatočné dôkazy, ktoré by preukazovali jeho tvrdenia o uplatnenom odpočítaní DPH z dodávateľských faktúr. Dôvodnosť námietok žalobcu v správnych žalobách neosvedčujú jeho tvrdenia, že podal riadne vyplnené daňové priznanie k DPH za predmetné zdaňovacie obdobia a zároveň predložil doklady, na ktorých predloženie bol správcom dane vyzvaný. Správca dane a aj žalovaný správne doklady predložené žalobcom vyhodnotili ako formálne, ktoré nepreukazujú, že k deklarovaným plneniam skutočne došlo, a teda materiálne existovali. Správca dane a ani žalovaný vôbec nespochybnili, že žalobca doklady a dôkazy na preukázanie svojich tvrdení predložil (faktúry, objednávky, preberacie protokoly, rámcové zmluvy s dodávateľmi), avšak ich obsah preskúmali a vyhodnotili tak, že sú len formálne, nekonkrétne, neobsahujú špecifikáciu predmetných plnení a na ich základe nemožno dospieť k záveru, že deklarované plnenia sa naozaj uskutočnili tak, ako tvrdil žalobca. Rovnako vyhodnotili, že ani doklady, ktoré žalobca predložil správcovi dane po doručení Oboznámenia dňa 9. septembra 2022 v šedej prepravke spolu so zoznamom, ktorý obsahoval zoznam číselne označených dodávateľských faktúr a číselne označených odberateľských faktúr s uvedeným len počtov kusov listov formátu A4, a ktoré pozostávali z rôznych tabuľkových prehľadov, grafov, fotodokumentácie bez akejkoľvek bližšej špecifikácie, popisu a označenia, ku ktorej konkrétnej dodávateľskej faktúre sa predmetné doklady mali vzťahovať a kto ich vyhotovil, nepreukazovali tvrdenia žalobcu, s čím sa správny súd stotožňuje. Nestačí, ak žalobca správcovi dane predložil doklady, z ktorých síce môže vykonanie nejakých prác vyplývať, avšak bez toho, aby žalobca sám identifikoval, ku ktorému konkrétnemu fakturovanému plneniu od konkrétneho dodávateľa sa majú vzťahovať, keďže (ako opätovne správne skonštatovali orgány verejnej správy) v daňovom konaní sa uplatňuje prejednacia zásada a nie zásada vyhľadávacia, čo znamená, že daňové orgány zisťujú skutočnosti, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane a nie skutočnosti, ktoré sú potrebné pre preukázanie daňovým subjektom uplatňovaného nároku. Správca dane a žalovaný tak neboli povinní vyhľadávať dôkazy za tým účelom, aby mohli žalobcovi priznať ním uplatňované právo na odpočet DPH, ak žalobca sám nepredložil také doklady, resp. v takej forme a špecifikácii, z ktorej by ním uplatňované právo vyplývalo. Zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku alebo osobitného predpisu pre správcu dane nevyplýva povinnosť samostatne obstarávať dôkazy v prospech daňového subjektu tak, aby ním uplatnený nárok mohol byť priznaný. Dôkaznú povinnosť na preukázanie svojich tvrdení má daňový subjekt, pričom ak svoje dôkazné bremeno neunesie, ním uplatnený nárok mu nemožno priznať a správca dane nie je povinný zisťovať skutkový stav tak, aby bolo možné nároku daňového subjektu vyhovieť. V daňovom konaní nemožno hovoriť o zásade materiálnej pravdy v tom ohľade, že správca dane je povinný vyhľadávať akékoľvek a všetky skutočnosti, vrátane tých, ktoré svedčia o oprávnenosti nároku daňového subjektu, ak si daňový subjekt svoju dôkaznú povinnosť sám nesplní. Uvedené závery vyplývajú aj z Rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/52/2016 zo dňa 6. júna 2017, podľa ktorého: „Zásada objektívnej

pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochýb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím“. Dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane len ohľadom jeho pochybností o oprávnenosti nároku, ktorý si daňový subjekt uplatňuje. Tieto pochybnosti nemôžu byť založené len na nepodložených tvrdeniach a dohadoch, ale musia byť podložené dokazovaním, ktoré musí správca dane sám vykonať. Nie je však povinný nahrádzať aktivitu daňového subjektu a obstarávať dôkazy v prospech uplatneného nároku daňového subjektu na zníženie jeho daňovej povinnosti, ak tento svoje nároky a tvrdenia preukázať nevie. Neunesenie dôkazného bremena tvrdení daňového subjektu a s tým spojené negatívne následky vo vzťahu k jeho daňovej povinnosti musí daňový subjekt znášať. Správca dane riadne umožnil preukázať žalobcovi ním uplatňovaný nárok na odpočet DPH, teda že žalobca splnil podmienky podľa § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH, a priamo ho na splnenie jeho dôkazného bremena prostredníctvom výzvy v Oboznámení podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku aj vyzval. Napokon, žalobca v správnych žalobách ani neformuloval svoje žalobné námietky tak, že daňové orgány opomenuli konkrétny dôkaz, z ktorého ním uplatňované právo vyplýva, ale len všeobecne tvrdil, že správcovi dane doklady predložil a kedy (mimo iného aj uvedením ich počtu – najmenej 2 237 dokladov). Rovnako tvrdenie žalobcu v správnych žalobách, že správca dane mu do ukončenia daňovej kontroly neoznámil žiadne pochybnosti o vierohodnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov, a tvrdenie, že v administratívnom spise správcu dane sa nenachádza žiadny doklad, ktorý by preukazoval, že k oznámeniu pochybností správcu dane vo vzťahu k uplatňovanému nároku došlo, je v rozpore s obsahom administratívneho spisu, keďže z neho vyplýva, že správca dane zaslal žalobcovi obsiahle Oboznámenie, ku ktorému je aj pripojená doručenka o elektronickom doručení Oboznámenia žalobcovi (bod 50. tohto rozsudku). Keďže správca dane postupoval v konaní v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, je nedôvodná námietka žalobcu v správnych žalobách, že správca dane sa dopustil závažného procesného pochybenia, keď pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutia o vyrubení dane napriek tomu, že podľa názoru žalobcu bola daňová kontrola nezákonná z dôvodu porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

52. Ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil aj námietku žalobcu, že žalovaný neuviedol žiadne zákonné ustanovenie, podľa ktorého by bolo povinnosťou žalobcu preukázať splnenie „všetkých zákonných povinností“ nielen u seba, ale aj u svojich obchodných partnerov, čo nemôže tvoriť jeho dôkazné bremeno. Je potrebné prisvedčiť žalobcovi, že okolnosti na strane dodávateľov žalobcu netvoria jeho dôkazné bremeno, čo bolo už konštantne potvrdené aj ustálenou judikatúrou súdov. Žalovaný (a ani správca dane) však žalobcovi nepričítal zodpovednosť za plnenie povinností (zákonných alebo zmluvných) jeho dodávateľov. Správca dane od žalobcu požadoval len preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok vzniku nároku na uplatnený odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH, čo je vlastná zákonná povinnosť žalobcu, keďže vzhľadom na dokazovaním zistené skutočnosti dospel k záveru, že deklarované plnenie nemá materiálny, t.j. reálny základ a je len fiktívne. Rozhodnutia žalovaného (a rovnako aj rozhodnutia správcu dane) boli založené na nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH. V zmysle § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazoval len skutočnosti, na základe ktorých nadobudol pochybnosti o oprávnenosti žalobcom uplatneného odpočtu DPH z dodávateľských faktúr, pričom svoje pochybnosti žalobcovi prostredníctvom Oboznámenia riadne oznámil a vyzval ho na predloženie dokladov preukazujúcich jeho tvrdenia, že mu vznikol nárok na odpočet DPH. Orgány verejnej správy nevytýkali žalobcovi pochybenia iných daňových subjektov, resp. účastníkov dodávateľsko-odberateľských vzťahov, pričom skutočnosť, že poukázali na viaceré konkrétne nezrovnalosti v preverovaných dodávateľsko-odberateľských vzťahoch, neznamená, že by zodpovednosť za ne prenášali na žalobcu a zaťažovali žalobcu preukazovaním skutočností, ktoré jeho dôkazné bremeno netvoria. Tvrdenie žalobcu, že závery orgánov verejnej správy, podľa ktorých sa zdaniteľné plnenia dodávateľov žalobcu nemali uskutočniť iba z dôvodu, že sa správca dane domnieval, že na tieto dodania neboli spôsobilí, sú v rozpore s judikatúrou súdov Slovenskej republiky, je vzhľadom na vyššie uvedené rovnako bezpredmetné a v rozpore s odôvodnením správnymi žalobami napadnutých rozhodnutí, keďže na tvrdených skutočnostiach neboli založené. Zo správcom dane vykonaného dokazovania síce vyplynuli pochybnosti vo vzťahu k deklarovaným plneniam na strane dodávateľov žalobcu, predovšetkým vzhľadom na rozpory vo výpovediach konateľov dodávateľských spoločností a osôb, ktoré mali vykonať pre dodávateľské spoločnosti práce, avšak uvedené nebolo dôvodom, pre ktorý by orgány verejnej správy odmietli priznať žalobcovi právo na odpočet DPH z deklarovaných dodaní, keďže týmto dôvodom bolo, ako už bolo vyššie opakovane zdôraznené, neunesenie vlastného

dôkazného bremena žalobcu vo vzťahu k preukázaniu skutočnej (materiálnej) existencie deklarovaných plnení.

53. Námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutí žalovaného, ktorá má podľa tvrdenia žalobcu spočívať v tom, že žalovaný sa vysporiadal s odvolacou námietkou nepreskúmateľnosti rozhodnutí správcu dane len tým spôsobom, že ich označil za nedôvodné bez toho, aby venoval pozornosť podstate a konkrétnym súvislostiam týchto námietok, je nedôvodná. Problematikou týkajúcou sa povinnosti náležite odôvodniť rozhodnutie sa zaoberal vo svojej judikatúre Ústavný súd Slovenskej republiky (napr. v nálezoch sp. zn. I. ÚS 243/07, I. ÚS 114/08, III. ÚS 36/2010), v ktorých o. i. konštatoval, že „... jedným z princípov predstavujúcich súčasť práva na spravodlivý proces a vylučujúcim ľubovôľu pri rozhodovaní je povinnosť súdov ako aj orgánov verejnej správy svoje rozhodnutia odôvodniť v súlade so zákonnou úpravou. Z odôvodnenia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej. Povinnosť súdu ako aj orgánu verejnej správy je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť, pritom starostlivo prihliadať na všetko, čo vyšlo počas konania najavo vrátane toho, čo uviedli účastníci. Orgán štátnej moci je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.“ Nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov nie je pritom len také rozhodnutie, ktorému chýba úplne odôvodnenie, ale aj také, ktorého odôvodnenie nie je dostatočné a v ktorom chýbajú skutkové dôvody a úvahy, ktorými sa orgán verejnej správy k skutkovým záverom dopracoval a úvahy, ktorými ich právne vyhodnotil. Povinnosťou orgánu verejnej správy je teda rozhodnutie odôvodniť tak, aby jasným, určitým a zrozumiteľným spôsobom bolo zrejmé, z akých podkladov orgán verejnej správy pri svojom rozhodovaní vychádzal, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a ktoré nie a z akých dôvodov, aby jasne a výstižne vysvetlil, akými úvahami sa riadil pri hodnotení skutkových a právnych okolností namietaných v konaní, aby odpovedal na najdôležitejšie otázky vo vzťahu k hmotnoprávneho nároku, ktorý bol predmetom príslušného administratívneho konania, prípadne, aby sa zaoberal tvrdeniami a námietkami účastníkov konania. Napadnuté rozhodnutia žalovaného (a ani rozhodnutia správcu dane) však takýmito nedostatkami netrpia. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach nielen popísal priebeh daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a obsah rozhodnutí správcu dane, ale dostatočne konkrétne odôvodnil svoj záver o nedôvodnosti odvolacích námietok žalobcu uvedením vlastných úvah, a to v nadväznosti na dôvody uvádzané správcom dane a vlastné hodnotenie dokazovania vykonaného správcom dane osobitne vo vzťahu k jednotlivým dodávateľom (MIREX GROUP s.r.o., ORFA security consulting s.r.o., LEVITY s.r.o.) na str. 21 až 30 svojho rozhodnutia k zdaňovaciemu obdobiu január 2021 a na str. 22 až 31 svojho rozhodnutia k zdaňovaciemu obdobiu február 2021. Tvrdenie žalobcu v správnych žalobách, že žalovaný sa vysporiadal s odvolacou námietkou nepreskúmateľnosti rozhodnutí správcu dane len tým spôsobom, že ich označil za nedôvodné bez toho, aby venoval pozornosť podstate a konkrétnym súvislostiam týchto námietok, je tak jednak v rozopre s obsahom napadnutých rozhodnutí žalovaného, jednak je len všeobecného charakteru. Takéto všeobecné tvrdenie je len vyjadrením nesúhlasu a subjektívneho postoja žalobcu, čo neobstojí ako relevantná žalobná námietka. Na to, aby sa správny súd mohol námietkou vecne zaoberať, by žalobca musel uviesť, ktorú konkrétnu okolnosť namietanú žalobcom v jeho odvolaniach proti rozhodnutiam správcu dane neozrejmil, prečo je práve daná okolnosť podstatná pre posúdenie veci a možnosť dosiahnutia iného rozhodnutia vo veci samej a aký by to malo vplyv na práva a právom chránené záujmy žalobcu. Nestačí len všeobecne tvrdiť, že žalovaný sa s odvolacími námietkami žalobcu nevysporiadal, resp. nevysporiadal podľa názoru žalobcu dostatočne. Nepostačuje len vyjadriť nespokojnosť s vyhodnotením odvolacích námietok žalovaným tým, že ho žalobca považuje za nedostatočné, čo je len prezentáciou vlastného nesúhlasu žalobcu. Ako už správny súd uviedol v bode 48. tohto rozsudku, je v zmysle § 134 ods. 1 SSP viazaný rozsahom žalobných dôvodov, z čoho vyplýva, že ak žalobca v správnej žalobe tieto dôvody dostatočne konkrétne nešpecifikuje, správny súd dôvody nemôže sám vyhľadávať namiesto žalobcu. Dostatočne konkrétne vymedzenie žalobných dôvodov je povinnosťou žalobcu a správny súd nemôže sám vyhľadávať a zisťovať, v čom je odôvodnenie rozhodnutia orgánu verejnej správy nedostatočné, keďže ak by tak urobil, prevzal by na seba úlohu advokáta žalobcu a nebol by už nestranným a nezávislým súdom. Rovnako námietka žalobcu v správnych žalobách, že z napadnutých rozhodnutí nie je zrejmé, ako boli správcom dane vyhodnotené doklady, ktoré predložil žalobca za účelom preukázania nadobudnutia plnení od svojich dodávateľov, je v rozpore s odôvodnením napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného, keďže žalobcom predložené doklady boli orgánmi verejnej správy vyhodnotené ako formálne a obsahujúce len všeobecný popis deklarovaného plnenia bez uvedenia konkrétnych okolností deklarovaných obchodov, čo nepreukazuje ich materiálnu stránku, teda skutočnú existenciu deklarovaných plnení (služieb)

dodávateľmi pre žalobcu. Viaceré tvrdenia žalobcu v správnych žalobách, ako napr. že odôvodnenia napadnutých rozhodnutí neobsahujú takmer žiadne odôvodnenie mimo všeobecných formulácií, citácie vybraných viet (často neúplných) z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí a polemika žalobcu s nimi, tvrdenie, že z napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy nie je možné zistiť žiadne konkrétnosti, dokonca ani len to, aké konkrétne dôkazy vykonané v priebehu daňovej kontroly alebo počas vyrubovacieho konania má žalovaný na mysli, resp. aké konkrétne skutočnosti mali byť správcom dane zistené, z ktorých konkrétnych dôkazov má vyplývať konkrétne tvrdenie správcu dane a na základe akých skutočností k nim správca dane dospel, vykonané dôkazy správcom dane sú v rozpore s výrokom napadnutých rozhodnutí a ďalšie všeobecné tvrdenia správcu dane popísané v bode 17. tohto rozsudku, nemožno považovať za konkrétne žalobné námietky spochybňujúce odôvodnenosť záverov orgánov verejnej správy v ich rozhodnutiach, ale predstavujú len vyjadrenie vlastného názoru žalobcu k odôvodneniu napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného, resp. polemiku s nimi. Samotný nesúhlas žalobcu so závermi správcu dane a žalovaného vo všeobecnej rovine a vyjadrenie jeho vlastného hodnotenia odôvodnenia napadnutých rozhodnutí nemožno považovať za relevantný žalobný bod v zmysle § 182 ods. 1 písm. e) SSP. Správny súd podotýka, že orgány verejnej správy sú povinné odôvodniť svoje rozhodnutia tak, aby z nich boli zrejmé skutočnosti, ktoré ich viedli k rozhodnutiu vo veci (výrok rozhodnutia) a nie tak, aby ich odôvodnenie zodpovedalo predstavám žalobcu a rovnako nie sú povinné ani viesť so žalobcom polemiku o jeho interpretácii priebehu daňovej kontroly, postupu orgánov verejnej správy, resp. zistených skutkových okolností. Napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane považuje správny súd z dôvodov, na ktorých sú založené, za presvedčivé, logicky a konzistentne odôvodnené. Rovnako nedôvodná je aj námietka žalobcu v správnych žalobách, že žalovaný v napadnutých rozhodnutiach neuviedol skutkový stav, na základe ktorého boli napadnuté rozhodnutia vydané, ale sústredil sa len na obhajobu tvrdení správcu dane o údajnom zistení skutkového stavu v dostatočnom rozsahu, keďže je v rozpore s obsahom napadnutých rozhodnutí, nakoľko zistený skutkový stav je v nich riadne a podrobne popísaný. Vlastné hodnotiace úsudky žalobcu a uvedenie počtu výskytu slovného spojenia „zistený skutkový stav“ v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí nie sú spôsobilé spochybniť zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného. Pre úplnosť správny súd podotýka, že žalovaný v danom prípade nezisťoval samostatne skutkový stav nezávisle od správcu dane, keďže nevykonával vlastné dokazovanie (§ 74 ods. 3 Daňového poriadku), ale vychádzal zo skutkového stavu zisteného správcom dane, ktorý považoval za zistený v dostatočnom rozsahu, čo je postup v súlade so zákonom.

54. Námietku žalobcu, že žalovaný nevykonal ním navrhované dokazovanie, správny súd rovnako nemohol vyhodnotiť ako dôvodnú. Žalovaný uviedol vo svojich rozhodnutiach zrozumiteľné dôvody, pre ktoré nepovažoval za potrebné vykonať žalobcom navrhované dokazovanie (str. 34 Rozhodnutia č. 101853379/2023 /zdaňovacie obdobie január 2021/ a str. 35 Rozhodnutia č. 101853745/2023 / zdaňovacie obdobie február 2021/). Žalobca v správnych žalobách neuviedol, ktoré konkrétne tvrdenia a skutočnosti spôsobilé preukázať dôvodnosť ním uplatneného práva na odpočet DPH by sa mali navrhovanými svedeckými výpoveďami preukázať, prečo žalobca považuje dôvody nevykonania opätovných výsluchov už raz vypočutých svedkov za nezákonné, ale len skonštatoval, že žalovaný nemohol vedieť, čo by pri vykonaní dokazovania vyšlo najavo a vyjadril svoje hodnotenie postupu správcu dane pri výsluchu svedkov, čo nie je spôsobilé spochybniť zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného v tomto ohľade, keďže sa opätovne jedná len o vyjadrenie vlastného názoru žalobcu. Správny súd podotýka, že podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku vedie dokazovanie správca dane (resp. žalovaný ako odvolací orgán môže podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku vykonať dokazovanie aj v odvolacom konaní), a teda správca dane sám uváži, ktoré dôkazy a ako vykoná tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Z ustanovení Daňového poriadku nevyplýva, že správca dane (a ani žalovaný ako orgán verejnej správy druhého stupňa v odvolacom konaní) je viazaný návrhmi na vykonanie dokazovania zo strany žalobcu. Dôkazy navrhované žalobcom nemusí správca dane vykonať, ak podľa jeho úvahy neprispejú k zisteniu rozhodnutých skutočností. Žalovaný v odvolacom konaní v odpovedi na odvolacie námietky žalobcu svoju úvahu k nevykonaniu žalobcom navrhovaných výsluchov svedkov podoprel zrozumiteľnou a logickou argumentáciou, a teda postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku, ako aj ustálenou súdnou judikatúrou. Správny súd pre úplnosť podotýka, že samotná skutočnosť, že konatelia dodávateľských spoločností vo svojich svedeckých výpovediach potvrdili dodanie predmetných plnení (služieb) žalobcovi, neznamená, že správca dane a žalovaný sú viazaní obsahom týchto svedeckých výpovedí a na ich základe musia žalobcovi ním uplatňované právo na odpočet DPH z deklarovaných obchodov priznať, keďže svedecká výpoveď rovnako ako akýkoľvek iný dôkaz podlieha

hodnoteniu konajúceho orgánu verejnej správy, pričom ak tvrdenia svedkov nie sú podporené inými dôkazmi hodnotenými v ich vzájomných súvislostiach, prípadne sú tieto tvrdenia v rozpore s inými dôkazmi, orgán verejnej správy ich nemusí považovať za vierohodné.

55. Tvrdenie žalovaného, že žalovaný v odôvodnení napadnutých rozhodnutí uviedol opakovane údaje o spoločnosti BLIZARD SK s.r.o. napriek tomu, že žalobca si v zdaňovacích obdobiach január a február 2021 odpočítanie DPH od tohto dodávateľa neuplatnil, nepredstavuje žalobnú námietku, na základe ktorej by mohol správny súd vykonať súdny prieskum napadnutých rozhodnutí žalovaného. Žalobca neuviedol, aký vplyv na zákonnosť rozhodnutí žalovaného má ním tvrdená skutočnosť. Správne súdy podľa § 6 ods. 1 SSP 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. Je povinnosťou žalobcu formulovať svoje žalobné body tak, aby správny súd na ich základe mohol vykonať súdny prieskum rozhodnutia orgánu verejnej správy (viď bod 48. tohto rozsudku).

56. Žalobca v správnych žalobách ďalej namietal, že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za náklad napadnutých rozhodnutí, je v rozpore s administratívnym spisom alebo v ňom nemá oporu, pričom tvrdil, 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, avšak správca dane z celkového množstva dôkazov zrejme preveroval len zlomok a stovky dôkazov „z kontrolného procesu vyradil bez toho, že by preto uviedol logické a právne podložené vysvetlenie“. V prípade existencie nezákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy oprávňujúcej správny súd ho zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP ide o uvedenie takých skutkových zistení orgánom verejnej správy, ktoré nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní, resp. sú s ním v rozpore, prípadne skutkové zistenia orgánu verenej správy z obsahu administratívneho spisu vôbec nevyplývajú. Aby však správny súd mohol z daného dôvodu napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy zrušiť, žalobca musí v správnej žalobe konkrétne uviesť, ktoré skutkové zistenie orgánu verejnej správy z obsahu administratívneho spisu a vykonaného dokazovania nevyplýva, pričom správny súd nemôže dané skutkové zistenia identifikovať z administratívneho spisu orgánu verejnej správy sám (obdobne viď bod 48. tohto rozsudku). V predmetnom prípade žalobca v správnych žalobách tvrdil len to, že správca dane preveroval z celkového množstva dôkazov len zlomok a stovky dôkazov „z kontrolného procesu vyradil“ bez vysvetlenia. Takéto všeobecné tvrdenia nezodpovedajú relevantným žalobným dôvodom umožňujúcim správnemu súdu prieskum napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy a skonštatovanie ich nezákonnosti podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP. Žalobný dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP nemožno chápať tak, že správny súd bude overovať, či všeobecné tvrdenia žalobcu zodpovedajú administratívnemu spisu, resp. porovnávať všetky zistenia a závery orgánu verejnej správy s jeho administratívnym spisom bez toho, aby žalobca v správnych žalobách identifikoval, o ktoré konkrétne zistenia orgánu verejnej správy sa jedná. Uplatnenie tohto žalobného dôvodu predpokladá, že žalobca pozná administratívny spis orgánu verejnej správy a na základe tohto poznania sám identifikuje rozpor zistení orgánu verejnej správy s jeho obsahom. Žalobca v správnych žalobách len uviedol viaceré svoje tvrdenia, ktorými vo všeobecnosti vyjadril svoje hodnotenie postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, čo však nepostačuje na spochybnenie zákonnosti rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správcu dane a ich zrušenie správnym súdom podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP.

57. Tvrdenie žalobcu v správnych žalobách, že pokiaľ orgány verejnej správy založili svoje závery o nevierohodnosti preverovaných faktúr na nekontaktnosti dodávateľov žalobcu, nesprávne zistili skutkový stav veci a zistenia tiež nesprávne právne posúdili, podľa správneho súdu opätovne nepredstavuje dôvodnú žalobnú námietku, keďže je v rozpore s odôvodnením rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Ako už správny súd viackrát skonštatoval, orgány verejnej správy nepriznali žalobcovi právo na odpočet DPH z deklarovaných obchodov na základe skutočnosti, že žalobca neuniesol vlastné dôkazné bremeno a nepreukázal, že deklarované obchody sa skutočne uskutočnili a neboli len fiktívne a nie „výlučne“ na nekontaktnosti deklarovaných dodávateľov, ako to tvrdí žalobca. Pokiaľ orgány verejnej správy v rámci správcom dane zisteného skutkového stavu aj skonštatovali nekontaktnosť niektorých dodávateľov žalobcu, táto skutočnosť bola relevantná len v súvislosti s ďalšími zistenými skutočnosťami pre vyvolanie pochybností správcu dane o správnosti a úplnosti dokladov predložených žalobcom, a teda pre prenos dôkazného bremena na žalobcu. Uvedenie tvrdení zo strany žalobcu o jeho ponímaní nekontaktnosti dodávateľských spoločností, ktoré majú charakter jeho vlastnej polemickej

interpretácie skutkových okolností, nemožno zároveň považovať za dostatočné pre spochybnenie zákonnosti napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy.

58. Námietka žalobcu týkajúca sa podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, ktoré vzhliadal v tom, že mu postupom orgánov verejnej správy nebolo umožnené podať kvalifikované odvolania proti rozhodnutiam správcu dane a tým upreté právo domáhať sa preskúmania rozhodnutí správcu dane, je nedôvodná. Z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca podal proti rozhodnutiam správcu dane v zákonom stanovenej lehote podľa § 72 ods. 3 Daňového poriadku odvolania, ktoré však neobsahovali žiadne konkrétne odvolacie dôvody a dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, a teda bez náležitostí podľa § 72 ods. 4 písm. c) a d) Daňového poriadku. Správca dane preto vyzval žalobcu písomnými výzvami na odstránenie nedostatkov odvolaní v súlade s § 72 ods. 5 Daňového poriadku a určil mu na odstránenie nedostatkov jeho odvolaní lehotu 15 dní od doručenia daných výziev (20. apríla 2023). Žalobca písomne požiadal správcu dane o predĺženie určenej lehoty o 9 mesiacov, avšak spolu s predmetnými žiadosťami neuhradil správny poplatok napriek tomu, že predmetné žiadosti podliehajú poplatkovej povinnosti. Správca dane vo veci konal a vyzval žalobcu na úhradu príslušných správnych poplatkov, ktoré žalobca aj uhradil, avšak v informačnom systéme správcu dane boli predmetné správne poplatky vykázané ako neuhradené, a preto správca dane vydal rozhodnutia o zastavení konania vo veci žiadostí žalobcu o predĺženie lehoty určenej výzvami na odstránenie nedostatkov jeho odvolaní. Správca dane na základe podnetov žalobcu na preskúmanie rozhodnutí o zastavení konania vo veci žiadostí žalobcu o predĺženie lehoty určenej výzvami na odstránenie nedostatkov jeho odvolaní mimo odvolacieho konania zrušil predmetné rozhodnutia o zastavení konania a rozhodnutiami zo dňa 14. augusta 2023 rozhodol, že žiadostiam žalobcu o predĺženie lehoty určenej výzvami na odstránenie nedostatkov jeho odvolaní nevyhovuje a lehoty na odstránenie nedostatkov odvolaní žalobcu nepredlžuje. Nie je preto pravdivé tvrdenie žalobcu v správnych žalobách, že správca dane o žiadostiach žalobcu o predĺženie lehoty na odstránenie nedostatkov jeho odvolaní nekonal a včas nerozhodol, a preto nastúpila zákonná fikcia predĺženia lehoty podľa žiadostí žalobcu v zmysle § 28 ods. 3 Daňového poriadku. Bez ohľadu na tieto skutočnosti žalobca v lehote na odstránenie nedostatkov jeho odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane, ktorej posledný deň pripadol na 8. mája 2023, dňa 5. mája 2023 podal doplnenia svojich odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane, a preto žalovanému nebránila žiadna prekážka, aby o odvolaniach žalobcu proti rozhodnutiam správcu dane napadnutými rozhodnutiami rozhodol. V postupe žalovaného tak nemožno konštatovať nezákonnosť alebo zásah do práv žalobcu tak, ako to žalobca namietal v správnych žalobách, a teda správny súd nemôže vyhodnotiť predmetnú žalobnú námietku žalobcu ako dôvodnú a na jej základe zrušiť napadnuté rozhodnutia žalovaného.

59. V bode VI. správnych žalôb žalobca uviedol citácie viacerých ustanovení právnych predpisov bez relevantnej argumentácie, z ktorej by vyplývalo, že orgány verejnej správy uvedené predpisy porušili. Prostý výpočet zákonných ustanovení nemožno považovať za žalobnú námietku umožňujúcu správnemu súdu vykonať súdny prieskum napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane. Rovnako vo vzťahu ku hodnotiacim tvrdeniam žalobcu ohľadom procesného postupu a rozhodovania orgánov verejnej správy uvedeným v bode VII. správnych žalôb správny súd odkazuje na argumentáciu uvedenú v bode 48. tohto rozsudku.

60. Pokiaľ žalobca v správnych žalobách poukazoval na viaceré rozhodnutia súdov Slovenskej republiky, pričom uviedol len vybranú časť z ich odôvodní, správny súd uvádza, že bez toho, aby žalobca konkretizoval ako sú v nich uvedené závery aplikovateľné na skutkový a právny stav prejednávanej veci, je takéto poukázanie bezpredmetné. Nepostačuje na rozhodnutia súdov len poukázať a stotožniť sa s nimi. Aby bolo poukázanie na ne zo strany žalobcu relevantné, žaloba by musel ozrejmiť ich právny a skutkový základ, najmä ich blízkosť s prejednávanou vecou, predmet, sporné ustanovenia zákona, relevantné právne závery a konkrétne dôsledky ich vplyvu na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Výňatky odôvodnení súdnych rozhodnutí takéto kritériá nespĺňajú.

61. Správny súd nevykonal dokazovanie navrhované žalobcom v bodoch VIII. správnych žalôb, keďže splnomocnená zástupkyňa žalobcu na pojednávaní pred správnym súdom na predmetnom návrhu nezotrvala. Správny súd pre úplnosť uvádza, že neprihliadol na podania žalobcu, v ktorých reagoval na dupliky žalovaného, keďže v zmysle § 106 ods. 2 SSP sa k replike žalobcu môžu vyjadriť účastníci konania svojimi duplikami v lehote určenej správnym súdom, avšak na ďalšie vyjadrenia správny súd

nemusí prihliadať, o čom účastníkov konania poučí. Správny súd o tejto skutočnosti žalobcu poučil pri doručení vyjadrení žalovaného k správnym žalobám.

62. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného, vrátane konania, ktoré im predchádzalo, dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane z dôvodov uvedených v správnych žalobách nie je možné zrušiť, a preto s poukazom na § 190 SSP správne žaloby ako nedôvodné zamietol.

63. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP (a contrario), podľa ktorého má právo na náhradu trov konania v správnom súdnictve len taký žalobca, ktorý bol v konaní celkom alebo sčasti úspešný. Žalobca nebol v konaní úspešný, preto mu správny súd právo na náhradu trov konania nepriznal. Správny súd zároveň nezistil podmienky pre priznanie náhrady trov konania žalovanému.
64. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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

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

Kasačná sťažnosť sa podáva na Správnom súde v Banskej Bystrici.

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

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

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:
a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom(§ 449 ods. 1 SSP). Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinnosti podľa ods. 1 neplatia, ak má sťažovateľ

alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná, alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (§ 449 ods. 2 písm. a) SSP).

Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Poznámka: Rozsudok nepodpísali členky senátu JUDr. Alena Antalová a JUDr. Darina Štoffová z dôvodu ich ospravedlnenej neprítomnosti na súde v čase jeho podpisovania.