

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: BB-76S/31/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200270
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 01. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Drahomíra Mikulajová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6022200270.5

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky JUDr. Drahomíry Mikulajovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov JUDr. Petra Piroša a JUDr. Mgr. Kataríny Haviarovej, v právnej veci žalobcu: PROFENERG, s. r. o., so sídlom Martinčekova 15, 821 01 Bratislava, IČO: 36 588 709, právne zast.: L/R/P advokáti, s.r.o., so sídlom Slávičie údolie 6, 811 02 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 52 735 354, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v spoločnom konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100383089/2022 zo dňa 25. februára 2022, č. 100382466/2022 zo dňa 25. februára 2022 a č. 100382837/2022 zo dňa 25. februára 2022, takto

rozhodol:

- I. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100383089/2022 zo dňa 25. februára 2022 z a m i e t a .
- II. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100382466/2022 zo dňa 25. februára 2022 z a m i e t a .
- III. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100382837/2022 zo dňa 25. februára 2022 z a m i e t a .
- IV. Žalobcovi náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

o d ô v o d n e n i e :

Daňová kontrola a vyrubovacie konania

1. U žalobcu, ako zaregistrovaného platiteľa dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „daňový subjekt“), u ktorého je zdaňovacím obdobím kalendárny mesiac, vykonal Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen (ďalej len „správca dane“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2019, február 2019 a marec 2019 podľa § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“). Daňová kontrola začala 24.09.2019 a skončila 15.02.2021. Predmetom daňovej kontroly bolo preverovanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH a dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“). Kontrolované bolo: - dodanie tovaru a služby v zmysle § 8 a § 9 zákona o DPH, - správnosť a včasnosť odvodu daňovej povinnosti zo zdaniteľných obchodov v zmysle § 19 a § 22 zákona o DPH, - správnosť uplatnenia práva na odpočítanie dane platiteľom v zmysle § 49 až § 51 zákona o DPH, - vedenie záznamov DPH v zmysle § 70 zákona o DPH a - úplnosť faktúr v zmysle § 71 a § 74 zákona o DPH.

2. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 100231041/2021 zo dňa 09.02.2021. Protokol spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v ňom, bol doručený daňovému subjektu (splnomocnenému zástupcovi) dňa 15.02.2021, a nasledujúci deň začali vyrubovacie konania. Žalobca podal vyjadrenie elektronicky dňa 29.03.2021, v ktorom namietal závery správcu dane vymedzené v protokole, tvrdil, že sú nesprávne a nemôžu byť podkladom vyrubenia dane. Navrhol vypočítanie štatutárneho zástupcu žalobcu (A. A. B.), vypočítanie bývalého povereného zástupcu spoločnosti NABI Korea s. r. o. (C. B.) a opakované vypočítanie konateľa spoločnosti NABI Korea s. r. o. (A. D.), ako aj jednotlivých odberateľov žalobcu v relevantnom období. Podľa Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101714121/2021 došlo k prerokovaniu pripomienok k protokolu z daňovej kontroly a dôkazov vo vyrubovacom konaní dňa 13.09.2021.

Prvostupňové administratívne rozhodnutia

3. Na základe výsledkov daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia január 2019 správca dane vydal rozhodnutie č. 101805457/2021 zo dňa 27.09.2021 podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z., ktorým žalobcovi určil rozdiel dane na odpočítanie v sume 1.400,00 EUR, znížil nadmerný odpočet zo sumy 2.511,66 EUR na sumu 1.111,66 EUR.

4. Správca dane za zdaňovacie obdobie január 2019 neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie DPH z faktúr od spoločnosti MUNICON s. r. o., so sídlom Martinčekova 15, 821 01 Bratislava, IČO: 44 323 735 (ďalej len „MUNICON s. r. o.“) spolu 1.400,00 EUR, a to z nasledovných dodávateľských faktúr:
- č. fa 2019001 s dátumom dodania 07.01.2019, za Manažment a organizačné poradenstvo za 11/2018, fakturovaná suma celkom 4.200,00 EUR, z toho základ dane 3.500,00 EUR, 20 % daň 700,00 EUR;
- č. fa 2019002 s dátumom dodania 08.01.2019, za Manažment a organizačné poradenstvo za 12/2018, fakturovaná suma celkom 4.200,00 EUR, z toho základ dane 3.500,00 EUR, 20 % daň 700,00 EUR.

5. Za zdaňovacie obdobie február 2019 správca dane vydal rozhodnutie č. 101805542/2021 zo dňa 27.09.2021 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., ktorým žalobcovi určil rozdiel dane neuznaný na odpočítanie v sume 2.470,00 EUR, vlastnú daňovú povinnosť z priznanej sumy 967,13 EUR zvýšil na sumu 3.437,13 EUR.

6. Správca dane za zdaňovacie obdobie február 2019 neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie DPH z faktúr od spoločnosti MUNICON s. r. o. spolu 1.520,00 EUR, a to z nasledovných dodávateľských faktúr:
- č. fa 2019003 s dátumom dodania 28.02.2019, za Manažment a organizačné poradenstvo za 1/2019, fakturovaná suma celkom 4.560,00 EUR, z toho základ dane 3.800,00 EUR, 20 % daň 760,00 EUR;
- č. fa 2019004 s dátumom dodania 28.02.2019, za Manažment a organizačné poradenstvo za 2/2019, fakturovaná suma celkom 4.560,00 EUR, z toho základ dane 3.800,00 EUR, 20 % daň 760,00 EUR.

7. Za zdaňovacie obdobie február 2019 správca dane neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie DPH aj z faktúr od spoločnosti NABI Korea s. r. o., so sídlom Ferienčíkova 2, 811 08 Bratislava, IČO: 44 133 260 (ďalej len „NABI Korea s. r. o.“) spolu 950,00 EUR, a to z nasledovných dodávateľských faktúr:
- č. fa 2019027 s dátumom dodania 28.02.2019, interné č. 3020190009, za Inžiniering MVE Nitrianska Streda, fakturovaná suma celkom 1.800,00 EUR, z toho základ dane 1.500,00 EUR, 20 % daň 300,00 EUR;
- č. fa 2019028 s dátumom dodania 28.02.2019, interné č. 3020190010, za Inžiniering MVE Topoľčany, fakturovaná suma celkom 1.800,00 EUR, z toho základ dane 1.500,00 EUR, 20 % daň 300,00 EUR;
- č. fa 2019029 s dátumom dodania 28.02.2019, interné č. 3020190011, za Inžiniering MVE Sliach, fakturovaná suma celkom 1.210,00 EUR, z toho základ dane 1.750,00 EUR, 20 % daň 350,00 EUR.

8. Za zdaňovacie obdobie marec 2019 správca dane vydal rozhodnutie č. 101805696/2021 zo dňa 27.09.2021 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., ktorým žalobcovi určil rozdiel dane neuznaný na odpočítanie v sume 1.765,86 EUR, vlastnú daňovú povinnosť z priznanej sumy 1.847,51 EUR zvýšil na sumu 3.613,37 EUR.

9. Správca dane za zdaňovacie obdobie marec 2019 neuznal žalobcovi odpočítanie DPH v sume 760,00 EUR z dodávateľskej faktúry od spoločnosti MUNICON s. r. o.

- č. fa 2019005 s dátumom dodania 29.03.2019, za Manažment a organizačné poradenstvo za 3/2019, fakturovaná suma celkom 4.560,00 EUR, z toho základ dane 3.800,00 EUR, 20 % daň 760,00 EUR.

10. Za zdaňovacie obdobie marec 2019 neuznal aj uplatnené odpočítanie DPH v sume 1.005,86 EUR z dodávateľskej faktúry od spoločnosti NABI Korea s. r. o.

- č. fa 1945 s dátumom dodania 31.03.2019, interné č. 3020190016, za Poradenstvo pri sprostredkovaní predaja energií, základ dane 5.029,31 EUR, 20 % daň 1.005,86 EUR.

11. Vo všetkých prípadoch mal správca dane za to, že žalobca ako daňový subjekt porušil ustanovenie § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., pretože si uplatnil právo na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov, pri ktorých nebolo preukázané, že deklarovaným dodávateľom - spoločnosťami MUNICON s. r. o. a NABI Korea s. r. o. vznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru a služieb podľa § 19 zákona o DPH, ako základného predpokladu vzniku nároku na odpočet dane. Podľa správcu dane žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia deklarovanými dodávateľmi tak, ako je uvedené na preverovaných faktúrach, keď v pripomienkach a počas vyrubovacieho konania žalobca nepredložil žiadne také doklady a dôkazy, ktoré by mali vplyv na zistenia správcu dane, ktoré by preukazovali, že žalobca fakturované plnenia od spoločností MUNICON s. r. o. a NABI Korea s. r. o. reálne prijal.

Druhostupňové administratívne rozhodnutia

12. Na základe podaných odvolaní žalovaný v odvolacom konaní postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku vydal rozhodnutia:

- č. 100382466/2022 zo dňa 25.02.2022, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101805457/2021 zo dňa 27.09.2021 (zdaňovacie obdobie január 2019),

- č. 100382837/2022 zo dňa 25.02.2022, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101805542/2021 zo dňa 27.09.2021 (zdaňovacie obdobie február 2019),

- č. 100383089/2022 zo dňa 25.02.2022, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101805696/2021 zo dňa 27.09.2021 (zdaňovacie obdobie marec 2019).

13. Z odôvodnení rozhodnutí žalovaného vyplýva, že sa stotožnil so záverom správcu dane. Aj podľa žalovaného žalobca nepredložil žiadne také doklady a dôkazy, ktoré by preukázali opodstatnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane od dodávateľov MUNICON s. r. o. a NABI Korea s. r. o. U žiadneho z nich nebolo počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti a vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH, ktoré by zakladalo následne právo na odpočet dane u kontrolovaného daňového subjektu. Uviedol, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym. Zdôraznil, že pre účely ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne splnenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, t. j. vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia.

Žaloby, žalobné body a argumentácia žalobcu

14. Správnymi žalobami, podanými dňa 29.04.2022 v zákonnej lehote, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného uvedených v bode 12 odôvodnenia tohto rozsudku, ich zrušenia, a to vrátane im predchádzajúcich prvostupňových rozhodnutí správcu dane a vrátenia vecí orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

15. Žalobca tvrdil, že sú naplnené dôvody na zrušenie rozhodnutí žalovaného ako aj správcu dane v zmysle ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Navrhol, aby konajúci správny súd vykonal dokazovanie výsluchom osoby C. B. A., konateľa spoločnosti NABI Korea s. r. o. A. D., a výsluch jednotlivých odberateľov žalobcu, pretože žalovaný tieto dôkazy nevykonal, čo žiadnym relevantným spôsobom neodôvodnil, čím porušil základné práva a právom chránené záujmy žalobcu, pričom vykonanie týchto dôkazných prostriedkov má podľa žalobcu významný vplyv na výsledok vo veci.

16. Žalobca v žalobe namietal, že žalovaný nepostupoval v súlade s § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, § 24 odsek 2 a § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane odmietal prihliadať na zistené skutočnosti alebo predložené dôkazy a selektívnym spôsobom si vyberal, na ktoré bude prihliadať a na ktoré nie. Podľa žalobcu správca dane nevyhotovil protokol s podstatnými náležitosťami podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku a preto takýto protokol nemôže byť použitý ako podklad pre vyrubovacie konanie. Správca dane a žalovaný sa v rozhodnutiach nedostatočným spôsobom vysporiadali s námietkami žalobcu, preto ich rozhodnutia trpia nepreskúmateľnosťou.

17. Uviedol, že k daňovej kontrole predložil podklady a dôkazy, ktoré preukazujú realnosť uskutočnenia zdaniteľných obchodov, tiež, že využil predmetné dodávky a služby ako platiteľ v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH, čím splnil zákonné podmienky (formálne aj materiálne) na vznik nároku na odpočítanie dane z kontrolovaných dodaní. Tvrdil, že žalobca vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak predložil faktúry, objednávky, zostavy a výkazy prác, pričom v zmysle konštantnej judikatúry súdov Slovenskej republiky dôkazné bremeno daňového subjektu nie je nekonečné, ale v takom prípade na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

18. Má za to, že správca dane nespochybňoval uskutočnenie zdaniteľných plnení, ale spochybňoval výhradne deklarovanych dodávateľov, no napriek opakovaným návrhom žalobcu nevypočul osoby, ktoré by prípadné pochybnosti správcu dane mohli vyvrátiť a súčasne svoj postup správca dane nevysvetlil, v dôsledku čoho sú rozhodnutia arbitrárne. Žalobca správcovi dane navrhol vykonanie výsluchu C. B. A., výsluchu jednotlivých odberateľov žalobcu ako aj opakovaný výsluch konateľa spoločnosti NABI Korea s. r. o. A. D., k čomu nedošlo. Ak teda správca dane nespochybňoval dodanie služieb daňového subjektu na výstupe, vynára sa otázka, kto, resp. akým spôsobom boli služby žalobcovi dodané, keďže správca dane mal pochybnosti o ich dodaní na vstupe. Odpoveď na túto otázku v rozhodnutiach žalovaného, aj správcu dane úplne absentuje, čo robí tieto rozhodnutia nepreskúmateľnými.

19. Vytýkal žalovanému a správcovi dane, že sa bez akejkoľvek aspoň elementárnej kritiky, v plnom rozsahu stotožnil s vyjadrením Mateja Valu, hoci ten je do dnešného dňa oficiálne zapísaný ako štatutárny zástupca obchodnej spoločnosti NABI Korea s.r.o. Pokiaľ by vo svojej výpovedi uvádzal pravdivé skutočnosti, okrem iného, že bol bez jeho vedomia zapísaný ako štatutárny orgán spoločnosti NABI Korea s. r. o., racionálnym a logickým krokom by malo byť vyvinúť úsilie smerujúce k tomu, aby bol stav zapísaný v obchodnom registri zosúladený so skutočným stavom. Konateľ žalobcu A. B. sám uviedol, že sa osobne s A. D. nestretol, a ani ho nepozná, nakoľko stále jednal s C. C. B., prokuristom spoločnosti NABI Korea s.r.o.

20. Uvádzal, že pokiaľ správca dane konštatuje, že v priebehu výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti spoločnosťou MUNICON s. r. o. a spoločnosťou NABI Korea s. r. o., vo vzťahu k žalobcovi v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, tak tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno žalobcu, a ani z týchto skutočností žalobca nemôže znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdného dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť.

21. Žalobca nesúhlasil ani so záverom správcu dane, že zmena sídla spoločnosti MUNICON s. r. o. bola účelová, pretože správcovi dane bola predložená zmluva o prevode obchodného podielu zo dňa 13.12.2019 na A. E. A., pričom o zmene sa rokovalo ešte pred začatím daňovej kontroly.

Vyjadrenia žalovaného

22. Žalovaný trval na zákonnosti žalobami napadnutých rozhodnutí žalovaného a žaloby navrhol ako nedôvodné zamietnuť.

23. V reakcii na žalobné body uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly nadobudol pochybnosti o zdaniteľných plneniach deklarovanych faktúrami od uvedených dodávateľov, a preto realizoval úkony smerujúce k prevereniu uskutočnenia zdaniteľných plnení. Žalobca žiadnym spôsobom nešpecifikuje,

s akými konkrétnymi námietkami sa nevysporiadal správca dane, prípadne odvolací orgán. Ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr. Vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil daňový subjekt, ale vykonal k tomuto účelu rozsiahle dokazovanie. Predmetom dokazovania nebolo preverovanie v reťazci dodávok, z ktorých by niektorá mala byť zaťažená daňovým podvodom, preto je poukázanie na rozsudky Súdneho dvora EÚ týkajúce sa danej problematiky nedôvodné. Správca dane svoje závery založil na skutočnosti, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, keďže relevantnými listinnými dôkazmi nepreukázal svoje tvrdenia týkajúce sa fakturovaných plnení - teda v posudzovanom prípade nebolo žalobcom preukázané, že od dodávateľov uvedených na faktúrach prijal deklarované zdaniteľné plnenia a že týmto dodávateľom vznikla daňová povinnosť.

24. K dodávateľovi MUNICON s. r. o. uviedol, že správca dane zaslal na adresu jeho sídla výzvu zo dňa 09.12.2019, ktorá bola doručená dňa 23.12.2019. Na výzvu nereagoval a správcovi dane neboli predložené žiadne doklady a dôkazy týkajúce sa fakturovaných zdaniteľných plnení v súvislosti s výkonom daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až marec 2019. Z Obchodného registra správca dane zistil, že dodávateľ MUNICON s. r. o. je od 01.01.2020 vymazaný, z dôvodu prenesenia sídla spoločnosti do iného štátu EÚ. Konateľ A. B., ktorý je zároveň konateľom žalobcu od 28.12.2010, ukončil funkciu dňa 27.12.2019 a novým konateľom sa stal A. E. A., bytom B. F. D. G. E. B. H. od 27.12.2019. Správca dane vypočul ako svedka A. A. B. dňa 01.07.2021, ktorý okrem iného uviedol, že všetky obchody medzi spoločnosťou MUNICON s. r. o. a žalobcom boli riadne zaúčtované, zdokladované a zdanené, všetky obchodné vzťahy vykonávané v intenciách zmlúv. Nedisponuje žiadnymi dokladmi, ale kópie dokladov má v rámci kontroly k dispozícii správca dane. Dňa 04.08.2021 boli doručené od odosielateľa A. E. A. záväzné objednávky, faktúry a popis činností, vystavené spoločnosťou MUNICON s. r. o. pre žalobcu za roky 2015-2019, avšak správcovi dane neboli predložené žiadne účtovné doklady ako hlavná kniha, či účtovný denník, resp. evidencie DPH za uvedené obdobia, ktoré by preukazovali odvod dane z predložených preverovaných faktúr spoločnosťou MUNICON s. r. o. Správcovi dane tak boli predložené len faktúry s prílohami, bez predloženia dôkazov o reálnom dodaní uvedených zdaniteľných plnení, ktoré sa zhodujú s dokladmi predloženými žalobcom už v priebehu výkonu daňovej kontroly. Prostredníctvom týchto dokladov nebolo preukázané, že fakturované plnenia boli dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach. Ani dodávateľ MUNICON s. r. o. a ani žalobca nepredložil po opakovaných výzvach požadované doklady, dôkazy, čím pochybnosti správcu dane týkajúce sa plnení fakturovaných deklarovaným dodávateľom žalobca neodstránil.

25. K dodávateľovi NABI Korea s. r. o. žalovaný uviedol, že z výsluchu svedka A. D. (zápisnica zo dňa 27.11.2019), konateľa tejto spoločnosti od 22.11.2014, vyplynulo, že spoločnosť NABI Korea s. r. o. nepozná; podpis na zmluvách nie je jeho; faktúry videl prvýkrát na výsluchu a nevie kto ich vystavil; nepozná ani pána B. a ani pani I.; nemá dispozičné právo k bankovému účtu spoločnosti NABI Korea s. r. o. Na základe výpovede svedka a ostatných zistení správcu dane týkajúcich sa uvedeného dodávateľa nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti NABI Korea s. r. o. a vznik daňovej povinnosti z titulu dodania služieb žalobcovi.

26. Žalovaný nepovažoval za opodstatnenú žalobnú námietku ohľadom nevypočutia C. B. A., A. D. a odberateľov žalobcu. K opakovanému výsluchu A. D. uviedol, že bol vypočutý dňa 27.11.2019 po poučeníach v zmysle § 25 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku. Vypočutý bol za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu, ktorý však svedkovi nepoložil žiadne otázky. Pokiaľ žalobca komunikoval s C. B. A., čo vyplýva z výpovede konateľa žalobcu A. B. zo dňa 25.05.2021, potom komunikoval s osobou, ktorá nebola konateľom, prokuristom a ani splnomocneným zástupcom spoločnosti NABI Korea s. r. o., teda jednal s neoprávnenou osobou. Žalovaný konštatoval, že žalobca neuviedol, prečo žiadal o vypočutie odberateľov žalobcu, pretože z prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených jeho dodávateľmi. Žalobca nešpecifikuje, akým spôsobom by mali výpovede odberateľov žalobcu preukázať, že tovar, resp. služby dodané odberateľom boli žalobcovi dodané práve deklarovanými dodávateľmi.

27. Správca dane na základe vlastných zistení spochybnil skutočnosť, že zdaniteľné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou na faktúrach, čím sa dôkazné bremeno presunulo na kontrolovaný daňový subjekt, ktorý pochybnosti správcu dane nevyvrátil. Reálne dodanie tovarov alebo služieb osobou uvedenou na faktúre, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou

uplatnenia odpočtu, pri ktorom je platiteľ zaťažovaný dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare, resp. službe vznikla daňová povinnosť, a to nielen po formálnej stránke, ale je nevyhnutné preukázať aj vecné naplnenie. Správca dane svoje závery založil na skutočnosti, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že fakturované plnenia boli žalobcovi dodané práve zo strany deklarovaných dodávateľov. Žalovaný uviedol, že nie je povinnosťou správcu dane označiť daňovému subjektu, akými dôkazmi má preukázať skutočnosti, ktoré je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. V prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje odpočet DPH, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na odpočet vzniklo. Je povinnosťou daňového subjektu zadovážiť si dostatok dôkazov pre prípad, že si bude uplatňovať odpočet dane. Žalovaný poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1 Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018.

28. Poukázanie na rozsudky Súdneho dvora EÚ označil žalovaný za nedôvodné, pretože predmetom dokazovania správcu dane v posudzovanom prípade nebola skutočnosť, či sú zdaniteľné plnenia zaťažované podvodom na DPH v zmysle európskej judikatúry, keď dôkazné bremeno na preukázanie vedomosti daňového subjektu o jeho účasti na takejto transakcii sporej s daňovými podvodmi na DPH prechádza na správcu dane.

29. Podľa žalovaného správcu dane poskytol žalobcovi dostatočný priestor, aby preukázal skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane uvedenej ním v daňových priznaniach k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia; umožnil mu vyjadrovať sa k skutočnostiam týkajúcim sa kontroly dane a predkladať doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, o čom svedčia zápisnice o ústnom pojednávaní, výzvy a iné dokumenty. Žalobca však nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali zistený skutkový stav inak, ako bol správcom dane v daňovej kontrole zistený a vo vyrubovacom konaní doplnený a vyhodnotený.

Vyjadrenia žalobcu na vyjadrenia žalovaného (repliky)

30. Žalobca tvrdil, že uniesol dôkazné bremeno, vymedzené v ustanovení § 24 ods. 1 Daňového poriadku, čo podložil aj závermi obsiahnutými v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011 z 15.03.2011. Nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že je povinnosťou žalobcu preverovať svojich obchodných partnerov v rozsahu, v akom to vymedzil žalovaný vo vyjadrení. Má za to, že dôkazné bremeno nemožno ponímať až tak extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda aj tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha už úplne iný subjekt. Nemožno sa stotožniť so záverom žalovaného, pokiaľ odmieta aplikovať závery Súdneho dvora EÚ, keďže z vyjadrení žalovaného je možné usúdiť, že pripisuje žalobcovi získanie neoprávnenej daňovej výhody, čo je možné subsumovať pod množinu jednej z troch základných foriem zneužívania daňového práva, a sice daňový podvod, v dôsledku čoho žalobca preto požadoval od žalovaného, aby mu preukázal získanie takejto neoprávnenej daňovej výhody, a toto svoje tvrdenie žalobca podložil aj ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Žalobca nepožadoval vypočutie C. B. A. z titulu jeho funkcie, ale preto, že jeho výpoveď by mohla významným spôsobom prispieť k riadnemu objasneniu veci, nakoľko tento bol sprostredkovateľom obchodných vzťahov so žalobcom a tretími osobami. Zotrvával na závere, že vyjadrenia svedka A. D. sú nedôveryhodné, ak je doposiaľ (04.08.2022) zapísaný v obchodnom registri ako štatutárny orgán spoločnosti NABI Korea s. r. o. Navrhoval žalobám vyhovieť, pretože splnil obligatórne podmienky v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH a ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

31. Ďalšie vyjadrenia žalovaného po doručení mu replík podané neboli.

Konanie pred správnym súdom

32. Krajský súd v Banskej Bystrici, ako správny súd uzneseniami č. k. 76S/31/2022-150 zo dňa 19.07.2022, právoplatným dňa 26.07.2022, č. k. 76S/32/2022-130 zo dňa 19.07.2022, právoplatným dňa 26.07.2022 a č. k. 76S/33/2022-150 zo dňa 19.07.2022, právoplatným dňa 26.07.2022, návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku jednotlivým správnym žalobám podľa § 188 SSP zamietol, z dôvodov bližšie uvedených v predmetných uzneseniach.

33. Krajský súd v Banskej Bystrici uzneseniami č. k. 76S/31/2022-176 zo dňa 22.11.2022, právoplatným dňa 05.12.2022, č. k. 76S/32/2022-155 zo dňa 22.11.2022, právoplatným dňa 05.12.2022 a č. k. 76S/33/2022-176 zo dňa 22.11.2022, právoplatným dňa 05.12.2022, podľa § 100 ods. 1 písm. e) SSP prerušil konania do právoplatného skončenia konania o návrhu na obnovu konania vo veci daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania za jednotlivé zdaňovacie obdobia január až marec 2019. Po odpadnutí prekážky, pre ktorú sa konanie prerušilo, keď právoplatnými rozhodnutiami žalovaného bol zamietnutý návrh na obnovu konania, predsedníčka senátu podľa § 100 ods. 3 druhá veta SSP rozhodla uzneseniami č. k. 76S/31/2022-207 zo dňa 07.03.2023, právoplatným dňa 15.03.2023, č. k. 76S/32/2022-175 zo dňa 07.03.2023, právoplatným dňa 15.03.2023 a č. k. 76S/33/2022-197 zo dňa 07.03.2023, právoplatným dňa 15.03.2023, o pokračovaní v konaní.

34. Zákomom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) tohto zákona výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Z uvedeného dôvodu veci pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 76S/31/2022, sp. zn. 76S/32/2022 a sp. zn. 76S/33/2022 prešli od 01.06.2023 do pôsobnosti Správneho súdu v Banskej Bystrici, kde sú vedené pod novými sp. zn. BB-76S/31/2022, sp. zn. BB-76S/32/2022 a sp. zn. BB-76S/33/2022.

35. Uznesením č. k. BB-76S/31/2022-213 zo dňa 07.11.2023, právoplatným dňa 15.11.2023, Správny súd v Banskej Bystrici aplikujúc ustanovenie § 65 ods. 1 SSP, v záujme hospodárnosti konania spojil na spoločné konanie (vedené ďalej pod sp. zn. BB-76S/31/2022) veci sp. zn. BB-76S/31/2022 (zdaňovacie obdobie marec 2019), sp. zn. BB-76S/32/2022 (zdaňovacie obdobie január 2019) a sp. zn. BB-76S/33/2022 (zdaňovacie obdobie február 2019), keď predmetom spoločného konania je súdny prieskum zákonnosti troch vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného v bode 12, na základe samostatne podaných žalôb.

36. Na prejednanie veci správny súd nariadil pojednávanie na 17.01.2024 podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP, na návrh žalobcu. Žalobca a žalovaný sa na pojednávaní vyjadrili v zhode s ich písomnými podaniami doručenými súdu.

Posúdenie opodstatnenosti žaloby - podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov súdom

37. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobami napadnuté rozhodnutia žalovaného, im predchádzajúce rozhodnutia správcu dane, ako aj postup daňových orgánov, a to v rozsahu a z dôvodov uplatnených v žalobe (§ 134 ods. 1 SSP), pričom dospel k záveru, že žaloby nie sú dôvodné, preto žaloby zamietol podľa § 190 SSP.

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

39. Predmetom súdneho prieskumu boli napadnuté rozhodnutia žalovaného, ktorými žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi ako platiteľovi DPH vyrubený rozdiel dane neuznaný na odpočítanie v sume 1.400,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2019, v sume 2.470,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2019 a v sume 1.765,86 Eur za zdaňovacie obdobie marec 2019, a to z dôvodu neuznania uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa MUNICON s. r. o. za Manažment a organizačné poradenstvo (zdaňovacie obdobia január až marec 2019) a od dodávateľa NABI Korea s. r. o. za Inžiniering MVE Nitrianska Streda, Topoľčany a Sliač (zdaňovacie obdobie február 2019) a za Poradenstvo pri sprostredkovaní predaja energií (zdaňovacie obdobie marec 2019), pretože žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. a § 24 ods. 1 Daňového poriadku.

40. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH; daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.
41. 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.
42. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH; platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň
- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
43. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH; právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak
- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
44. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH; každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.
45. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku; pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.
46. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku; správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.
47. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku; správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.
48. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku; pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.
49. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku; daňový subjekt preukazuje
- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
50. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku; správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.
51. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku; správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
52. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku; 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.

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

54. 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.

55. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku; rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

56. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť (i), či žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho právneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že žalobca v predmetnej veci neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov a (ii), či odôvodnenie napadnutých rozhodnutí obsahuje úvahy o hodnotení dôkazných prostriedkov. Podstatným pritom bolo vysporiadať sa s mierou dôkazného bremena, ktoré zaťažovalo žalobcu v daňovom konaní, posúdenie rozsahu a výpovednej hodnoty dokazovania vykonaného správcom dane s prihliadnutím na záver daňových orgánov spočívajúci v neuznaní uplatneného práva na odpočet dane z pridanej hodnoty zrealizovaných obchodov, ktorým bolo spochybnenie deklarováných dodávateľov služieb pri nespochybnení existencie týchto služieb.

57. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

58. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané, alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú.v.EÚ L 347, 2006)). Nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia týchto hmotnoprávných podmienok. Pokiaľ tieto podmienky nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 16/2020 zo dňa 25.08.2022, bod 25.; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, napr. vo veci Senatex zo dňa 15.09.2016, C-518/14, bod. 28.; vo veci Vikingo Fővállalkozó zo dňa 03.09.2020, C-610/19, bod 43.; vo veci Kemwater Prochemie zo dňa 09.12.2021, C-154/20, bod 24.). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru alebo služby, ako zdaniteľnej osoby, tak identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater Prochemie, bod 25; vo veci Ferimet zo dňa 11.11.2021, C-281/20, body 26., 27.).

59. Z právnej úpravy Slovenskej republiky vyplýva, že zákonodarca primárne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje, ako to vyplýva z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku (rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf 10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 5Sžf 15/2018 z 30.04.2019 a ďalšie). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke, predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktorých priebeh v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020, bod 40., č. R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk 20/2018 zo dňa 11.06.2019,

body 49. a 50., č. R 6/2020). Uvedené závery vyplývajú z aktuálnej rozhodovacej praxe Najvyššieho správneho súdu SR, rozhodnutia sp. zn. 3Sfk/33/2021 zo dňa 25.07.2023, bod 46.; sp. zn. 5Sfk/12/2022 zo dňa 21.11.2023, bod 25.

60. V daňovom konaní má dôkaznú povinnosť prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý nesie dôkazné bremeno a dôkazy navrhuje, na druhej strane správca dane autonómne rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aj to, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné orgány verejnej správy povinné postupovať. Zo záverov Ústavného súdu SR - uznesenie sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. 11. 2018 vyplýva: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej zásady prejednacej“.

61. Správny súd preskúmaním veci dospel k záveru, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že žalobca nepreukázal, že mu služby boli dodané od deklarovaných dodávateľov spoločností MUNICON s. r. o. a NABI Korea s. r. o. (resp. dodanie od deklarovaných dodávateľov bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet – dodanie tovaru alebo služieb osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s článkom 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska).

62. Z judikatúry súdov vyššej autority vyplýva, že nepostačuje akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Ústavný súd SR v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022 k uvedenému dodal, že až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Pritom kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t.j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenia správcu dane založené na indíciách a domnienkach.

63. Správny súd zastáva názor, že správca dane a žalovaný v predmetnej veci vzniesli na základe vykonaného dokazovania dôvodné pochybnosti o splnení uvedenej hmotnoprávnej podmienky odpočítania dane zo sporných obchodov žalobcu. Zo zistení správcu dane je zrejmé, že dodávateľ MUNICON s. r. o. v určenej lehote na základe výzvy správcu dane, po začatí daňovej kontroly nepredložil požadované písomnosti, listiny, či iné doklady, ktoré by mohli byť dôkazom v súvislosti s výkonom daňovej kontroly u žalobcu. Z obchodného registra OS Bratislava zistil, že spoločnosť MUNICON s. r. o. je od 01.01.2020 vymazaná z dôvodu prenesenia sídla do iného členského štátu EÚ. Konateľ A. B. ukončil funkciu konateľa dňa 27.12.2019 a novým konateľom sa stal A. E. A., bytom B. F. D. G. E. B. H. dňom 27.12.2019. Bývalý konateľ dodávateľa, zároveň konateľ žalobcu, ktorý bol vypočítaný vo vyrubovacom konaní rovnako nepredložil relevantné listinné dôkazy o spolupráci so žalobcom, nebolo z jeho strany preukázané poskytnutie fakturovaných služieb. Listiny, ktoré následne doručil správcovi dane vo vyrubovacom konaní nový konateľ Mgr. Adam Malík zaniknutej obchodnej spoločnosti, boli identické s tými, ktorými už disponoval správca dane a nepreukázali uskutočnenie fakturovaných plnení dodávateľom MUNICON s. r. o.

64. Vo vzťahu k dodávateľovi NABI Korea s. r. o., správca dane zistil zo svedeckej výpovede jediného konateľa A. D. zo dňa 27.11.2019, že svedok je síce zapísaný v obchodnom registri ako konateľ, avšak nemal o tom vedomosť. Nikto ho nekontaktoval, aby sa stal konateľom a nikomu žiadne dokumenty týkajúce sa tejto spoločnosti nepodpisoval. O spoločnosti PROFENERG, s. r. o. Bratislava nemal žiadne informácie. Žiadne doklady ohľadom spoločnosti NABI Korea s. r. o. nemá, nevie ktorá osoba bola poverená vedením účtovníctva tejto spoločnosti, nepoznal osobu menom C. C. B., ktorý bol prokuristom spoločnosti NABI Korea s. r. o. a nepoznal ani osoby menom E. I., A. B. a A. F.. Nestotožnil jeho podpis na predložených zmluvách o poskytovaní poradenstva pri sprostredkovaní predaja energií zo dňa 01.12.2014, na dohode o ukončení zmluvy o poskytovaní poradenstva pri sprostredkovaní predaja energií zo dňa 01.06.2017 a rámcovej zmluvy o poskytovaní činnosti medzi žalobcom a dodávateľ a poradcom NABI Korea s. r. o. zo dňa 21.08.2015. Uviedol, že podpisy na zmluvách nie sú jeho podpisom a o obsahu zmlúv nič nevie. Nemal vedomosť ani o faktúrach, ktoré mu boli predložené k nahliadnutiu. Nevedel uviesť adresu, z ktorej je spoločnosť NABI Korea s. r. o. ekonomicky riadená, kto v roku 2019 podával v mene spoločnosti NABI Korea s. r. o. daňové priznanie na DPH a nemal žiadnu vedomosť ohľadom bankového účtu spoločnosti. Z údajov vedených správcom dane o daňovom subjekte NABI Korea s. r. o. vyplynulo, že daňové priznania za zdaňovacie obdobie január až marec 2019 boli podané elektronicky A. B.. A. B. v odpovedi na výzvu správcu dane uviedla, že k spoločnosti NABI Korea s. r. o. sa dostala náhodne, na základe kontaktu od pani I.. Doklady jej boli hádzané do schránky a okrem dokladov k DPH, nedisponovala žiadnymi inými dokladmi k spoločnosti NABI Korea s. r. o. Nemala ani účtovnú agendu, okrem tej, ktorú odovzdala Kriminálnemu úradu finančnej správy. Správca dane mienil vypočuť ako svedka C. C. B., prokuristu spoločnosti NABI Korea s. r. o. od 10.04.2015 do 11.05.2017, pričom jeho výsluch nebol vykonaný. Vypočutý mal byť 27.02.2020 (z dôvodu hospitalizácie a operácie sa výsluch neuskutočnil); nový termín bol určený na 17.04.2020, pričom na základe žiadosti právneho zástupcu žalobcu o prerušenie konania z dôvodu Covid-19, bolo konanie prerušenie od 09.04.2020 do 01.10.2020 a zároveň zrušený termín výsluchu svedka. Nový termín bol určený na 19.11.2020, kde mal svedok objasniť vykonávanie ekonomickej činnosti spoločnosti za obdobie január – marec 2019, avšak 18.11.2020 sa skontaktoval so správcom dane a oznámil, že sa výsluchu nemôže zúčastniť, teda napriek opakovaným predvolaniam a pokusu o predvedenie, sa tohto svedka nepodarilo vypočuť. Pokiaľ žalobca uvádzal, že sprostredkovateľom poskytnutia služieb mal byť C. B. A.. a dožadoval sa jeho vypočutia, správca dane takýto úkon nevykonával, nakoľko konateľ dodávateľa A. D. ho vôbec nepoznal, teda ho ani nemohol poveriť na zastupovanie deklarovaného dodávateľa NABI Korea s. r. o., pričom išlo o osobu, ktorá nebola konateľom, prokuristom a ani splnomocneným zástupcom tejto spoločnosti.

65. Za účelom možného eliminovania, či odstránenia zistených dôvodných pochybností správca dane doručil žalobcovi výzvu zo dňa 04.03.2020 podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ďalej výzvu zo dňa 19.03.2020 podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a napokon výzvu zo dňa 25.11.2020 podľa § 45 ods. 2 písm. d) a písm. e) Daňového poriadku. Vo výzvach dostatočne zrozumiteľne pomenoval pochybnosti o reálnom dodaní služieb dodávateľmi NABI Korea s. r. o. a MUNICON s. r. o. a pochybnosti o vzniku daňovej povinnosti z dodaní podľa dokladov – faktúr. Vyzval k jednotlivým faktúram preukázať konkrétne vykonané práce, kde, kedy, kto plnenia za dodávateľov poskytol; bližšie popísať, čo znamená text uvedený na faktúrach: poradenstvo pri sprostredkovaní predaja energií a čo zahŕňa stavebný inžiniering, čo konkrétne urobila spoločnosť NABI Korea s. r. o. Vyzval doplniť neúplné údaje, vysvetliť nejasnosti a nepravdivé údaje z dôvodu, že na základe skutočností zistených správcom dane bolo preukázané, že konateľ spoločnosti NABI Korea s. r. o. A. D. nemá vedomosť o tom, že je konateľom spoločnosti a neposkytol žiadne služby, nevystavoval žiadne faktúry a žalobcu, ako jeho odberateľa nepozná. Zároveň vyzval aj priradiť odberateľské faktúry k dodávateľským faktúram. Žalobca požiadal o predĺženie lehoty na doplnenie a preukázanie údajov, ktorej žiadosti správca dane rozhodnutím zo dňa 22.12.2020 nevyhovel. Ani dodatočne v reakcii na výzvy neboli žalobcom produkované požadované dôkazy.

66. Správca dane a žalovaný náležite zistili a pomenovali pochybnosti týkajúce sa splnenia materiálnych/hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane z preverovaných sporných obchodov žalobcu. Žalobca tieto dôvodné pochybnosti nevyvrátil, neoznačil relevantné dôkazy na ich vyvrátenie, preto je dôvodný záver, že žalobca neuniesol v daňovom konaní svoje dôkazné bremeno.

67. K namietanému nevykonaniu navrhnutých výsluchov svedkov v daňovom konaní, správny súd uvádza, že správca dane nie je povinný vykonať všetky dôkazy navrhnuté daňovým subjektom, avšak

je povinný takýto postup odôvodniť. Z odôvodnení rozhodnutí žalovaného a správcu dane vyplýva, aké dôkazy boli vykonané, ktorých osôb alebo daňových subjektov sa týkali a tiež k akým skutkovým a právnym záverom z ich vykonania došlo. Jednotlivé dôkazy boli hodnotené samostatne ako aj vo vzájomnej súvislosti, v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov, vyplývajúcej z § 3 ods. 3 Daňového poriadku.

68. Správca dane aj žalovaný dostatočne zrozumiteľným spôsobom odôvodnili nevykonanie navrhovaných výsluchov svedkov – C. B. A., A. D. a odberateľov žalobcu. C. B. A.. správca dane nevyočul v súvislosti s preverovaním zdaniteľných plnení fakturovaných spoločnosťou NABI Korea s. r. o., pretože podľa výpisu z Obchodného registra bol prokuristom danej spoločnosti C. C. B., a nie C. B. A.. Žalovaný uviedol, že žalobca nepredložil žiadny dôkaz, ktorý by preukazoval, že za spoločnosť NABI Korea s. r. o. bola oprávnená konať osoba C. B. A., správcovi dane nebol predložený ani žiadny dôkaz o skutočnosti, že C. B. A.. bol poverený na zastupovanie C. C. B.. Tiež konštatoval, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 25.05.2021 vyplýva, že konateľ spoločnosti PROFENERG s. r. o. komunikoval v prípade spolupráce so spoločnosťou NABI Korea s. r. o. s neoprávnenou osobou (C. B. A..). Žalobca svoje tvrdenia o sprostredkovaní služieb C. B. A.. nepreukázal žiadnym dôkazom. Bývalý prokurista spoločnosti NABI Korea s. r. o. sa k správcovi dane nedostavil ani po opakovaných predvolaniach, danú osobu sa nepodarilo predviesť ani po zaslaní žiadosti o predvedenie. Požiadavku na vypočutie svedka C. B. A.. vyhodnotil žalovaný ako nedôvodnú, pretože správca dane počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania preukázal, že v prípade dodávateľa NABI Korea s. r. o. nedošlo k vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH. Nevykonanie výsluchu A. D., konateľa NABI Korea s. r. o. daňové orgány odôvodnili tým, že bol vypočutý dňa 27.11.2019 po poučeníach podľa § 25 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku za účasti splnomocneného zástupcu za žalobcu, ktorý však svedkovi nepoložil žiadne otázky s výnimkou otázky týkajúcej sa daňových priznaní spoločnosti NABI Korea s. r. o. Žalovaný odôvodnil, že svedok A. D. nevedel počas výsluchu uviesť žiadne skutočnosti týkajúce sa spoločnosti NABI Korea s. r. o., uviedol, že žiadne faktúry nevystavil, zmluvy nepodpísal, jeho podpis je iný, ako podpis uvedený na dokladoch, ktoré mu boli predložené k nahliadnutiu, preto nebolo dôvodné vykonať opakovaný výsluch daného svedka. Daňové orgány sa vysporiadali tiež s nevyhovením návrhu na vypočutie odberateľov žalobcu, ak tieto výsluchy nevykonali z dôvodu, že preverované boli obchody s dodávateľmi žalobcu, pričom žalobca ani nešpecifikoval, akým spôsobom by mali výpovede odberateľov žalobcu preukázať, že služby dodané odberateľom boli žalobcovi dodané práve deklarovanými dodávateľmi.

69. Správny súd takéto odôvodnenie nevykonania navrhovaných dôkazov považuje za dostatočné. Poznomenáva pritom, že žalobca v žalobách namietal nevykonanie dôkazov, v dôsledku čoho malo dôjsť k porušeniu práva žalobcu na spravodlivý proces, avšak nerozporoval konštatované dôvody nevykonania dôkazov, ktoré z odôvodnenia rozhodnutí boli zrejmé. Vzhľadom na zistené okolnosti veci, na preukázaný skutkový stav vyplývajúci z daňovej kontroly, ako aj z vyrubovacieho konania, správny súd považuje za udržateľný záver správcu dane a žalovaného, že nebolo potrebné vykonať tieto žalobcom navrhnuté dôkazy – výsluchy svedkov, a to z dôvodov uvedených v bode 68.

70. Správny súd nevyhovel požiadavke žalobcu vypočúť svedkov pred správnym súdom, ktorých výsluchy nevykonali správca dane, resp. žalovaný v administratívnom konaní, keď takéto výsluchy nepovažoval za potrebné pre účely posúdenia zákonnosti žalobami napadnutých rozhodnutí žalovaného. Posudzoval pritom efektívnosť vykonania týchto dôkazov, teda potrebu ich vykonania z pohľadu, či by išlo o dôkazy, ktoré majú reálnu schopnosť ovplyvniť, v pozitívnom zmysle, postavenie žalobcu v daňovom konaní, pričom dospel k záveru, že tomu tak nie je. Výsluchy svedkov nemajú potenciál prelomiť dokazovaním zistené nesporné skutkové okolnosti veci, ktoré viedli k vydaniu napadnutých rozhodnutí. Správny súd poukazuje na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/44/2019 zo dňa 02.12.2020, body 39., 41., 42., 43., v ktorých Najvyšší súd SR posudzoval otázku potreby vykonať ďalšie dokazovanie na návrh daňového subjektu.

71. Postup správcu dane a žalovaného plne zodpovedá príslušným hmotnoprávnym a procesným predpisom verejného práva na úseku daní, v zmysle ktorých daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať

základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH. Ak pri preverovaní primárnych dôkazov, ktoré má žalobca povinnosť viesť a predložiť pri uplatnení nároku, zistí spochybňujúce skutočnosti, resp. dôkazy, ktoré vylučujú reálnosť zdaniteľného plnenia, dochádza k presunu dôkazného bremena na žalobcu tieto odstrániť, resp. eliminovať. Žalobca bol vyzývaný na preukázanie sporného dodania fakturovaných služieb od dodávateľov MUNICON s. r. o. a NABI Korea s. r. o., na predloženie takých dôkazov, ktorými by preukázal reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia, čím by došlo jednak k preukázaniu pravdivosti ním deklarovaných skutočností, a jednak k vyvráteniu/eliminovaniu pochybností správcu dane. Žiadne také dôkazy však žalobca nepredložil, pričom tie, ktoré označil nemali potenciál prelomiť už preukázané zistenia.

72. Nie je povinnosťou správcu dane označiť žalobcovi, akými dôkazmi má preukázať skutočnosti, ktoré je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. V prípade, ak si ale daňový subjekt uplatňuje odpočet DPH, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na odpočet vzniklo. Dôkazné bremeno je na žalobcovi, ktorý má povinnosť zadovážiť si dostatok dôkazov pre prípad, že si bude uplatňovať odpočet dane. Správny súd poukazuje na závery Najvyššieho súdu SR vyslovené v rozsudku sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018, v zmysle ktorých je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch, vzhľadom na nevyhlúčenie možnosti vykonania daňovej kontroly v reálne dlhšom časovom úseku, si daňový subjekt zabezpečí dostatok hodnoverných dôkazných prostriedkov ohľadom priebehu zdaniteľného obchodu tak, aby za každých okolností vedel preukázať zrealizovanie zdaniteľného obchodu spôsobom opísaným vo faktúre a aby bol schopný za každých okolností odstrániť pochybnosti daňových orgánov o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu. Najvyšší súd SR v uvedenom vidí nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne dotváranie zmluvných vzťahov, ktoré boli v minulosti pod vplyvom najmä a iba súkromného práva.

73. V súvislosti s neunesením dôkazného bremena žalobcu správny súd tiež poukazuje na povahu predmetu fakturovaného plnenia. U dodávateľa MUNICON s. r. o., to boli služby manažment a organizačné poradenstvo a u dodávateľa NABI Korea s. r. o., inžiniering MVE a poradenstvo pri sprostredkovaní predaja energií. Vo všeobecnosti sa v obchodnom styku služby typu poradenstva preukazujú predovšetkým písomnou formou, z ktorej je zrejmá vytvorená „pridaná hodnota“, poskytovateľa služby. Podnikateľ musí byť pri výkone svojej podnikateľskej činnosti dôsledný a musí si byť vedomý, že je povinný dôkazmi preukázať, napr. aj v daňovom konaní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu, uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Práve pre tieto prípady je potrebné mať dostatok presvedčivých dôkazov, ktoré preukazujú uskutočnenie, a teda aj prijatie konkrétneho zdaniteľného plnenia od jeho dodávateľov. Pokiaľ nebol žalobca dostatočne precízny a nevie preukázať prijatie predmetných služieb od dodávateľov, ktoré by korešpondovali s účtovaním ceny a uplatneným odpočítaním DPH, musí znášať dôsledky neunesenia svojho dôkazného bremena.

74. Žalobca v žalobe odkazoval na viaceré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ. Správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/16/2016, podľa ktorého „je nepochybné, že rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla. Pre správne posúdenie preskúmvanej veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné „množstvo“ judikátov, ktoré ten-ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je to, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora možno aplikovať na preskúmvanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúmvanú vec“. Práve konkretizácia dopadov záverov rozsudkov SD EÚ na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správnym žalobám chýba. Nepostačuje na rozsudky SD EÚ poukázať, stotožniť sa s nimi, konštatovať ich relevanciu na prejednávajúcu vec, ale na ich účinné použitie bolo potrebné, aby žalobca v prvom rade ozrejmil ich právny a skutkový základ, ich súvislosť s prejednanou vecou, predmet, sporné ustanovenia zákona alebo právne záväzných aktov EÚ, relevantné právne závery (s analýzou ich dopadu na skutkové a právne okolnosti dané predmetom prieskumu – napadnutým rozhodnutím, ktoré v zásade nikdy nie sú úplne zhodné) a konkrétne dôsledky ich vplyvu na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Daňové orgány nepripisujú žalobcovi získanie neoprávnenej daňovej výhody, len konštatujú nepreukázanie zo strany žalobcu splnenia jednej z hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na odpočítanie DPH, keď spochybnili dodanie fakturovaných služieb osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, a to u oboch deklarovaných dodávateľov, keď po presune dôkazného bremena žalobca toto spochybnenie nevyvrátil.

75. Závěry vycházející z judikatury Soudního dvora EÚ je potřebné aplikovat s ohledem na konkrétní okolnosti případu, přičemž případ žalobcu, který v rámci přímého obchodního vztahu s dodávatelem MUNICON s. r. o. a NABI Korea s. r. o., nepostupoval s náležitou starostlivostí a nedokázal prokázat reálnost dodání deklarovaných služeb těmito dodávatelem, takýmito okolnostmi pro aplikaci žalobcem citovaných rozhodnutí SD EÚ nie sú. V okamihu, kdy správca dane spochybní vierohodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na prejednávany prípad preto nemožno aplikovať žalobcom označenú judikaturu Súdneho dvora EÚ (rozsudok v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 FulcrumElectronics, či C-484/03 BondHouse), pretože tá sa týka odpočítania dane v obchodnom reťazci poznačenom podvodom, kedy dôkazné bremeno na preukázanie účasti daňového subjektu na protiprávnom konaní spojenom s nedovoleným daňovým únikom (vedomej alebo nedbanlivostnej) zaťažuje správca dane. V prípade žalobcu však rozhodnutia daňových orgánov nestoja na záveroch o daňovom podvode alebo zneužívaní práva, ale na nepreukázaní (neunesení dôkazného bremena) reálneho uskutočnenia dodávok služieb subjektami uvedenými na faktúrach, teda deklarovanými dodávateľmi. Za významné v tejto veci považuje správny súd to, že dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi žalobcom a jeho dodávateľmi, teda boli priamo v dispozičnej sfére žalobcu.

76. K námietke žalobcu ohľadom nezohľadnenia rozhodovacej praxe súdov najmä s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 správny súd poukazuje na závery kasačného súdu vysloveného v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/14/2020 zo dňa 23.02.2022, ktorý v bode 45 uviedol: „Judikatura Najvyššieho súdu k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, no v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda, že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladno poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017“. K obdobnému záveru vo vzťahu k rozhodnutiu sp. zn. 3Sžf/1/2011 dospel kasačný súd aj v rozsudku sp. zn. 2Sžfk/65/2019 zo dňa 31.01.2022 (bod 37), ktorý konštatoval, že aplikácia citovaného rozhodnutia sa viacmenej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, pričom v zmysle aktuálnej konštantnej judikatury však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej. Nepostačuje však predložiť faktúru či dodacie listy alebo podobné formálne doklady, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15.11.2017, č. 71/2017 ZNaU). To, že na vyčerpanie vlastného dôkazného bremena vo svetle aktuálnej judikatury tak Ústavného súdu SR, ako aj Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR nepostačuje, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou s náležitými prílohami, konštatoval Najvyšší správny súd SR aj v jednom z aktuálnych rozhodnutí sp. zn. 5Sfk/12/2022 zo dňa 21.11.2023, bod 33, v reakcii na dovolávanie sa použiteľnosti rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011.

77. Na základe objektívnych zistení správcu dane daňovou kontrolou a vykonaným dokazovaním vo vyrubovacom konaní, ktoré po prenesení dôkazného bremena na žalobcu (v záujme obnovenia hodnovernosti listinných dôkazov) neboli ďalšími dôkazmi zo strany žalobcu eliminované/vyvrátené, možno vyvodiť záver o nepreukázaní dodania služieb žalobcovi v zmysle predmetných faktúr vystavených dodávateľom MUNICON s. r. o. a dodávateľom NABI Korea s. r. o. Preto daňové orgány postupovali správne, ak neuznali žalobcovi uplatnené odpočítanie dane, keďže žalobca neunesol dôkazné bremeno (porušil § 24 ods. 1 Daňového poriadku) a nepreukázal reálnosť uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení, teda nepreukázal dodanie služieb týmito dodávateľmi, čím porušil § 49 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca predložil len formálne doklady a nevyvrátil pochybnosti správcu dane o tom, že mu služby dodal dodávateľ, ktorý by bol platiteľom dane, čím žalobca nesplnil jednu z hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane. K otázke skutočného dodávateľa (ktorého identita nebola odhalená) zaujal svoje stanovisko Najvyšší správny súd SR aj v rozsudku sp. zn. 3Sfk/33/2021 zo dňa 25.07.2023, bod 65.

78. Preskúmaním veci správny súd zistil, že žalobné námietky neboli spôsobilé spochybniť podstatné skutkové a právne závery žalovaného, preto žaloby ako nedôvodné zamietol podľa § 190 SSP.

79. Žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech, správny súd náhradu trov konania nepriznal aplikujúc § 167 ods. 1 SSP a contr.

80. Senát správneho súdu prijal toto rozhodnutie pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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

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

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

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

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

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

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

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

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