

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: TN-13S/81/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200272
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 12. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Molčan
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2023:3022200272.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Petra Molčana a členov senátu Mgr. Denisy Slivovej a JUDr. Kataríny Petrňá Vinczeovej, v právnej veci žalobcu: EUROPUR s. r. o., so sídlom Novonosická 503/5, 020 01 Púchov, IČO: 363 053 83, právne zastúpeného advokátom Mgr. Andrejom Gunárom, so sídlom Panenská 13, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102384198/2022 zo dňa 26. augusta 2022, č. 102384548/2022 zo dňa 26. augusta 2022 č. 102384375/2022 zo dňa 26. augusta 2022, takto

rozhodol:

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 Trenčín, pobočka Považská Bystrica vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016. Zistenia spísal v Protokole z daňovej kontroly č. 100532659/2019 zo dňa 28.02.2019. Protokol bol zaslaný žalobcovi na vyjadrenie dňa 28.02.2019. K protokolu zaslal žalobca správcovi dane dňa 11.04.2019 vyjadrenie s pripomienkami a tieto pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole dňa 20.06.2019 Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku prerokoval so žalobcom. Následne, v poradí prvým rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 102237018/2019 zo dňa 24.09.2019 bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 6.842,60 euro na DPH za zdaňovacie obdobie september 2016, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH z dodávateľských faktúr nasledovne:

- faktúra č. 201609303 zo dňa 30.09.2016 od dodávateľa FZM, s. r. o., predmet fakturácie „zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov“, v hodnote spolu 3.974,40 euro, (základ dane 3.312,00 euro, DPH 20 % 662,40 euro),
- faktúra č. 201609302 zo dňa 30.09.2016 od dodávateľa FZM, s. r. o., predmet fakturácie „kooperačné práce“, v hodnote spolu 11.184,00 euro (základ dane 9.320,00 euro, DPH 20 % 1.864,00 euro),
- faktúra č. 2909201601 zo dňa 29.09.2016 od dodávateľa Active-Car s. r. o., predmet fakturácie „dodávka a výroba reklamných predmetov“, v hodnote spolu 25.897,20 euro (základ dane 21.581,00 euro, 20 % DPH 4.316,20 euro).

2. Správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že sa nepreukázalo, že zdaniiteľné obchody, deklarovane na sporných faktúrach sa uskutočnili tak, ako je na nich uvedené. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z nakúpených tovarov a služieb, je povinný preukázať ich použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ. Rovnako je povinný preukázať, že tieto

tovary a služby boli skutočne reálne dodané podľa údajov uvedených na predložených faktúrach, t. j. dodávateľom vedeným na faktúre.

3. Na odvolanie žalobcu Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) svojím rozhodnutím č. 100203639/2020 zo dňa 20.01.2020 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku napadnuté rozhodnutie správca dane č. 102237018/2019 zo dňa 24.09.2019 zrušilo a vec mu vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že nie je zrejmé, na základe akých skutočností nadobudol správca dane pochybnosti o dodaní služieb deklarovanými dodávateľmi platiteľovi; nemožnosť preveriť dodávateľa/ subdodávateľa z dôvodu jeho nekontaktnosti a nepredloženia dokladov nie je pre posúdenie nároku platiteľa na odpočítanie dane opodstatnená. Zároveň žalovaný konštatoval, že správca dane pri vyslovení svojho záveru o podvodnom konaní a vedomosti žalobcu o tomto podvodnom konaní vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci s tým, že nepostačuje iba vyslovenie pochybností, ale správca dane musí konkrétne a zrozumiteľne uviesť a odôvodniť, ktoré okolnosti preukazujú tieto závery.

4. V poradí druhým rozhodnutím Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 108052/2021 zo dňa 12.03.2021, bol žalobcovi opäť podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 6.842,60 euro na DPH za zdaňovacie obdobie september 2016 a žalobcovi bol znížený nadmerný odpočet zo sumy 15.107,84 euro na sumu 8.265,24 euro, keď správca dane opätovne neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr, ktoré sú bližšie špecifikované v bode 1. I toto rozhodnutie správca dane č. 108052/2021 zo dňa 12.03.2021 bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku na základe odvolania žalobcu zrušené rozhodnutím žalovaného č. 101306252/2021 zo dňa 22.07.2021 s tým, že z odôvodnenia rozhodnutia správca dane nie je jednoznačne zrejmé, na základe akého dôvodu nepriznal správca dane platiteľom uplatnené odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa Active-car s. r. o., či z dôvodu porušenia hmotnoprávných podmienok uvedených v ustanoveniach § 49 a § 51 zákona o DPH alebo z dôvodu účasti platiteľa na daňovom podvode a jeho vedomosti o takomto konaní. Povinnosťou správca dane bude v novom rozhodnutí uviesť konkrétne skutočnosti, ktoré boli žalobcovi známe a na základe ktorých mohol správca dane vyhodnotiť, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že uvedené plnenia od dodávateľa Active-car s. r. o. sú súčasťou daňového podvodu.

5. V poradí tretím rozhodnutím Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 100487015/2022 zo dňa 16.03.2022 bol žalobcovi opäť podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 6,842,60 euro na DPH za zdaňovacie obdobie september 2016 a žalobcovi bol znížený nadmerný odpočet zo sumy 15.107,84 euro na sumu 8.265,24 euro, keď správca dane opätovne neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr vystavených spoločnosťami FZM, s. r. o. a Active-Car s. r. o. z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

Správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia konštatoval, že keďže spoločnosť Active-Car s.r.o. uviedla v podanom kontrolnom výkaze jedinú faktúru od spoločnosti MACANO s.r.o., a to s dátumom zdaniteľného plnenia 11.09.2016, t. j. pred deklarovaným dodaním služieb platiteľovi, spoločnosť MACANO s. r. o. nemohla dodať zdaniteľné plnenia pre spoločnosť Active-Car s. r. o., ktoré by spoločnosť Active-Car s. r.o. ďalej fakturovala platiteľovi, a teda jediným potenciálnym subdodávateľom spoločnosti Active-Car s. r. o., v súvislosti so zdaniteľnými plneniami v zmysle sporných dodávateľských faktúr vystavených pre platiteľa, mohla byť spoločnosť MACANO MEDIA PLUS s. r. o.

6. Rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 102237431/2019 zo dňa 24.09.2019 bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 8.000,00 euro na DPH za zdaňovacie obdobie november 2016, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH z dodávateľských faktúr nasledovne:

- faktúra č. 201611302 zo dňa 30.11.2016 od dodávateľa FZM, s. r. o., predmet fakturácie „zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov“, v hodnote spolu 3.954,00 euro, (základ dane 3.295,00 euro, 20 % DPH 659,00 euro),
- faktúra č. 201611301 zo dňa 30.11.2016 od dodávateľa FZM, s. r. o., predmet fakturácie „kooperačné práce“, v hodnote spolu 11.203,20 euro (základ dane 9.336,00 euro, 20 % DPH 1.867,20 euro),
- faktúra č. 2111201603 zo dňa 21.11.2016 od dodávateľa Active-Car s. r. o., predmet fakturácie „dodávka a výroba reklamných predmetov“, v hodnote spolu 32.842,80 euro (základ dane 27.369,00 euro, 20 % DPH 5.473,80 euro).

Správca dane konštatoval, že kontrolovaný daňový subjekt skutočnosti deklarované v predložených účtovných dokladoch nepreukázal, a preto mu nevzniklo právo na odpočítanie dane.

7. Na odvolanie žalobcu žalovaný svojím rozhodnutím č. 100205251/2020 zo dňa 20.01.2020 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku napadnuté rozhodnutie správcu dane č. 102237431/2019 zo dňa 24.09.2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že nie je zrejmé, na základe akých skutočností nadobudol správca dane pochybnosti o dodaní služieb deklarovanými dodávateľmi platiteľovi; nemožnosť preveriť dodávateľa/subdávateľa z dôvodu jeho nekontaktnosti a nepredloženia dokladov nie je pre posúdenie nároku platiteľa na odpočítanie dane opodstatnená. Zároveň žalovaný konštatoval, že správca dane pri vyslovení svojho záveru o podvodnom konaní a vedomosti žalobcu o tomto podvodnom konaní vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci s tým, že nepostačuje iba vyslovenie pochybností, ale správca dane musí konkrétne a zrozumiteľne uviesť a odôvodniť, ktoré okolnosti preukazujú tieto závery.

8. V poradí druhým rozhodnutím Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 108089/2021 zo dňa 12.03.2021, bol žalobcovi opäť podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 8.000,00 euro na DPH za zdaňovacie obdobie november 2016 a žalobcovi bol znížený nadmerný odpočet zo sumy 19.273,31 euro na sumu 11.273,31 euro, keď správca dane opätovne neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr, ktoré sú bližšie špecifikované v bode 1. I toto rozhodnutie správcu dane č. 108089/2021 zo dňa 12.03.2021 bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku na základe odvolania žalobcu zrušené rozhodnutím žalovaného č. 101306306/2021 zo dňa 22.07.2021 s tým, že z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane nie je jednoznačne zrejmé, na základe akého dôvodu nepriznal správca dane platiteľom uplatnené odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa Active-Car, s. r. o., či z dôvodu porušenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v ustanoveniach § 49 a § 51 zákona o DPH alebo z dôvodu účasti platiteľa na daňovom podvode a jeho vedomosti o takomto konaní. Uviedol, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ je správca dane povinný preukázať vedomosť platiteľa o podvodnom konaní (v ostatnom je dôkazná povinnosť na platiteľovi), z čoho vyplýva, že na rozhodnutie o tom, či sa platiteľ dopustil podvodného konania nepostačuje iba vyslovenie pochybností, ale správca dane musí konkrétne a zrozumiteľne uviesť a odôvodniť, ktoré okolnosti preukazujú, že o takomto konaní platiteľa aspoň mohol vedieť.

9. V poradí tretím rozhodnutím Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 100562499/2022 zo dňa 23.03.2022 bol žalobcovi opäť podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 8.000,00 euro na DPH za zdaňovacie obdobie november 2016 a žalobcovi bol znížený nadmerný odpočet zo sumy 19.273,31 euro na sumu 11.273,31 euro, keď správca dane opätovne neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr, ktoré sú bližšie špecifikované v bode 1. Z kontrolného výkazu DPH spoločnosti Active-Car, s. r. o. za zdaňovacie obdobie november 2016 správca dane zistil, že uvedená spoločnosť ako subdávateľov nedeklarovala ani spoločnosť MACANO MEDIA PLUS s. r. o. a ani spoločnosť MACANO s. r. o. Na základe vykonaného dokazovania dospel správca dane k záveru, že nebola splnená jedna z hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane uvedená v § 49 ods. 2 zákona o DPH a zároveň nebola splnená ani podmienka v zmysle § 49 ods. 1 citovaného zákona, nakoľko dodávateľským spoločnostiam FZM, s. r. o. a Active-Car s. r. o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH, ale len z titulu uvedenia dane na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH. Správca dane v súvislosti s dodávateľom FZM, s. r. o. uzavrel, že sa nepodarilo preukázať kto skutočne dodal služby v zmysle sporných faktúr od uvedeného dodávateľa. Správca dane v súvislosti s dodávateľom Active-Car s. r. o. uzavrel, že fakturované reklamné predmety a ani čistiace práce neboli, prostredníctvom subdávateľa MACANO MEDIA PLUS s.r.o. platiteľovi reálne dodané.

10. Rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 102237646/2019 zo dňa 24.09.2019 bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 4.063,60 euro na DPH za zdaňovacie obdobie december 2016, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH z dodávateľských faktúr nasledovne:
- faktúra č. 20161221 zo dňa 22.12.2016 od dodávateľa FZM, s. r. o., predmet fakturácie „zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov“, v hodnote spolu 6.189,60 euro, (základ dane 5.158,00 euro, 20 % DPH 1.031,60 euro),

- faktúra č. 201612301 zo dňa 30.12.2016 od dodávateľa FZM, s. r. o., predmet fakturácie „prenájom priestorov za účelom dočasného uskladnenia komponentov pre PU“, v hodnote spolu 9.348,00 euro (základ dane 7.790,00 euro, 20 % DPH 1.558,00 euro),

- faktúra č. 3012201601 zo dňa 30.12.2016 od dodávateľa Active-Car s. r. o., predmet fakturácie „údržba a špeciálne čistenie prevádzky AOH a NIP“, v hodnote spolu 8.844,00 euro (základ dane 7.370,00 euro, 20 % DPH 1.474.00 euro).

Správca dane na základe vykonaného dokazovania konštatoval, že kontrolovaný daňový subjekt skutočnosti deklarované v predložených účtovných dokladoch nepreukázal, a preto mu nevzniklo právo na odpočítanie dane.

11. Na odvolanie žalobcu žalovaný svojím rozhodnutím č. 100205834/2020 zo dňa 20.01.2020 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku napadnuté rozhodnutie správca dane č. 102237646/2019 zo dňa 24.09.2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že nie je zrejmé, na základe akých skutočností nadobudol správca dane pochybnosti o dodaní služieb deklarovanými dodávateľmi platiteľovi; nemožnosť preveriť dodávateľa/subdodávateľa z dôvodu jeho nekontaktnosti a nepredloženia dokladov nie je pre posúdenie nároku platiteľa na odpočítanie dane opodstatnená. Zároveň žalovaný konštatoval, že správca dane pri vyslovení svojho záveru o podvodnom konaní a vedomosti žalobcu o tomto podvodnom konaní vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci s tým, že nepostačuje iba vyslovenie pochybností, ale správca dane musí konkrétne a zrozumiteľne uviesť a odôvodniť, ktoré okolnosti preukazujú tieto závery.

12. V poradí druhým rozhodnutím Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 108108/2021 zo dňa 12.03.2021, bol žalobcovi opäť podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 4.063,60 euro na DPH za zdaňovacie obdobie december 2016 a žalobcovi bol znížený nadmerný odpočet zo sumy 5.111,72 euro na sumu 1.048,12 euro, keď správca dane opätovne neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr, ktoré sú bližšie špecifikované v bode 1. I toto rozhodnutie správca dane č. 108108/2021 zo dňa 12.03.2021 bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku na základe odvolania žalobcu zrušené rozhodnutím žalovaného č. 101306371/2021 zo dňa 22.07.2021 s tým, že z odôvodnenia rozhodnutia správca dane nie je jednoznačne zrejmé, na základe akého dôvodu nepriznal správca dane platiteľom uplatnené odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa Active-Car, s. r. o., či z dôvodu porušenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v ustanoveniach § 49 a § 51 zákona o DPH alebo z dôvodu účasti platiteľa na daňovom podvode a jeho vedomosti o takomto konaní. Uviedol, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ je správca dane povinný preukázať vedomosť platiteľa o podvodnom konaní (v ostatnom je dôkazná povinnosť na platiteľovi), z čoho vyplýva, že na rozhodnutie o tom, či sa platiteľ dopustil podvodného konania nepostačuje iba vyslovenie pochybností, ale správca dane musí konkrétne a zrozumiteľne uviesť a odôvodniť, ktoré okolnosti preukazujú, že o takomto konaní platiteľa aspoň mohol vedieť.

13. V poradí tretím rozhodnutím Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 100562889/2022 zo dňa 23.03.2022 bol žalobcovi opäť podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 4.063,60 euro na DPH za zdaňovacie obdobie december 2016 a žalobcovi bol znížený nadmerný odpočet zo sumy 5.111,72 euro na sumu 1.048,12 euro, keď správca dane opätovne neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr, ktoré sú bližšie špecifikované v bode 1. Z kontrolného výkazu DPH spoločnosti Active-Car s.r.o. za zdaňovacie obdobie december 2016 správca dane zistil, že uvedená spoločnosť ako subdodávateľov nedeclarovala ani spoločnosť MACANO MEDIA PLUS s.r.o. a ani spoločnosť MACANO s. r. o. V podanom kontrolnom výkaze za zdaňovacie obdobie december 2016 spoločnosť Active-Car s. r. o. deklarovala ako svojho dodávateľa spoločnosť RMJ Trading s.r.o., avšak z výpisu z obchodného registra SR vyplýva, že v čase deklarovaného uskutočnenia zdaniteľných obchodov, t. j. v zdaňovacom období december 2016 bola konateľkou spoločnosti RMJ Trading s. r. o. p. Anikó Somogyi Tothné (od 04.11.2016) a teda nie p. A. B., s ktorým mal predmetné zdaniteľné obchody realizovať p. C., ako bývalý konateľ spoločnosti Active-car s. r. o. Správca dane tak na základe týchto skutočností prijal záver, že nepriznal platiteľom uplatnené odpočítanie dane zo sporných faktúr vystavených spoločnosťami FZM, s. r. o. a Active-car s. r. o. z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

14. Na základe vykonaného dokazovania dospel správca dane k záveru, že nebola splnená jedna z hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane uvedená v § 49 ods. 2 zákona o DPH a zároveň

nebola splnená ani podmienka v zmysle § 49 ods. 1 citovaného zákona, nakoľko dodávateľským spoločnostiam FZM, s. r. o. a Active-Car s. r. o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH, ale len z titulu uvedenia dane na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH. Správca dane v súvislosti s dodávateľom FZM, s. r. o. uzavrel, že sa nepodarilo preukázať kto skutočne dodal služby v zmysle sporných faktúr od uvedeného dodávateľa. Správca dane v súvislosti s dodávateľom Active-Car s. r. o. uzavrel, že fakturované čistiace práce neboli, prostredníctvom subdodávateľa MACANO MEDIA PLUS s.r.o. platiteľovi reálne dodané. Na základe vykonaného dokazovania dospel správca dane k záveru, že nebola splnená jedna z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane uvedená v § 49 ods. 2 zákona o DPH a zároveň nebola splnená ani podmienka v zmysle § 49 ods. 1 citovaného zákona, nakoľko dodávateľským spoločnostiam FZM, s. r. o. a Active-Car s. r. o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH, ale len z titulu uvedenia dane na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH. Správca dane v súvislosti s dodávateľom FZM, s. r. o. uzavrel, že sa nepodarilo preukázať kto skutočne dodal služby v zmysle sporných faktúr od uvedeného dodávateľa. Správca dane v súvislosti s dodávateľom Active-Car s. r. o. uzavrel, že fakturované reklamné predmety a ani čistiace práce neboli, prostredníctvom subdodávateľa MACANO MEDIA PLUS s.r.o. platiteľovi reálne dodané.

15. V priebehu administratívneho konania vyplynuli z jednotlivých výpovedí svedkov nasledujúce skutočnosti. Správca dane vykonal dňa 02.04.2019 ústne pojednávanie, na ktorom vypočul ako svedka D. D., bývalého konateľa spoločností MACANO s. r. o. (od 04.04.2012 do 07.10.2016), MACANO MEDIA s. r. o. (od 20.06.2012 do 17.10.2014) a MACANO MEDIA PLUS s.r.o. (od 17.10.2014 do 07.10.2016), ktoré mali byť subdodávateľskými spoločnosťami žalobcovho dodávateľa. D. D. okrem iného správcovi dane uviedol, že už nedisponuje účtovnými a daňovými dokladmi uvedených spoločností, na ktorých zastupovanie nepoveroval žiadne tretie osoby. Spoločnosti sa zaoberali sprostredkovateľskou činnosťou v oblasti služieb, z ktorej pochádzalo gro príjmov, zaoberali sa aj reklamnou a marketingovou činnosťou. Spoločnosť MACANO MEDIA s. r. o. v roku 2015 a 2016 nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, spoločnosti MACANO s. r. o. a MACANO MEDIA PLUS s.r.o. boli dodávateľskými spoločnosťami pre spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. a Active-Car s. r. o. So spoločnosťou FZM, s. r. o. nemali predmetné spoločnosti žiaden obchodný vzťah. Svedok D. D. uviedol, že žalobcu nepozná a nemal s ním žiadny obchodný vzťah.

16. Dňa 10.09.2019 správca dane vykonal ústne pojednávanie s C. E. A., konateľom spoločnosti EUROPUR s. r. o. K obchodnej spolupráci so spoločnosťou FZM, s. r. o. sa konateľ žalobcu nevedel vyjadriť. Pochyboval o tom, či bola podpísaná zmluva o spolupráci so spoločnosťou FZM, s. r. o. K faktúram od spoločnosti FZM, s. r. o. nevedel doložiť žiadne iné doklady, keďže doklady odopínajú, potom sa archivujú a následne sa skartujú. Konateľ žalobcu nemal vedomosť o skutočnosti, že spoločnosť FZM, s. r. o. nezamestnávala v preverovaných zdaňovacích obdobiach žiadnych zamestnancov a teda, že musela tieto činnosti zabezpečiť subdodávateľským spôsobom. K nadviazaniu obchodnej spolupráce so spoločnosťou Active-Car, s. r. o. konateľ platiteľa uviedol, že „my sme s nimi robili už od roku 2014“, za spoločnosť Active-Car, s. r. o. jednal s p. C., k požiadavke správcu dane na konkretizáciu predmetu fakturácie (reklamné predmety) konateľ platiteľa uviedol, že „je to uvedené na faktúre“, návrhy reklamných predmetov robil platiteľ, „potom všetko riešila spoločnosť Active-Car s. r. o.“. K faktúram týkajúcim sa údržby a čistenia prevádzky konateľ platiteľa uviedol, že sa jednalo o priestory platiteľa (nekonkretizoval ktoré a kde sa nachádzajú), čistenie sa vykonávalo „keď nebola prevádzka“ väčšinou cez sviatky. Uviedol, že nevedel, že spoločnosť Active-Car s. r. o. všetky platiteľovi fakturované tovary a služby zabezpečovala subdodávateľsky.

17. Správca dane vypočul dňa 09.12.2020 ako svedka C. F., bývalého konateľa spoločnosti FZM, s. r. o. Svedok potvrdil, že v období od 14.04.2016 do 20.02.2017 bol konateľom spoločnosti FZM, s. r. o. Dohadoval obchody, vystavoval faktúry, podpisoval zmluvy a objednávky. Za spoločnosť jednal sám. Ako konateľ si účtovníctvo viedol väčšinou sám. Spoločnosť FZM, s. r. o. sa zaoberala reklamnou a sprostredkovateľskou činnosťou a rôznymi kooperačnými prácami. K dôvodom prevodu obchodného podielu a predaja spoločnosti novému konateľovi – maďarskému občanovi C. G. – svedok uviedol, že okrem funkcie konateľa v spoločnosti FZM, s. r. o. bol súčasne konateľom viacerých spoločností a vzhľadom na veľké pracovné vyťaženie bol nútený spoločnosť odpredať, pretože na ňu nemal čas. Zálohy z účtovníctva boli vyhotovené, ale odovzdal ich novému konateľovi. Účtovné doklady spoločnosti FZM, s. r. o. už nemá k dispozícii. Svedok potvrdil obchodnú spoluprácu so spoločnosťou EUROPUR s. r. o. počas roka 2016. Jej predmetom bolo zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov spoločnosti EUROPUR s. r. o. a sprostredkovanie kooperačných prác. Potvrdil vystavenie

správcom dane preverovaných faktúr, vystavil a podpísal ich on osobne. Faktúry boli podľa neho riadne zaúčtované v účtovníctve jeho spoločnosti a bola z nich odvodená DPH, avšak nevedel to už preukázať. Za spoločnosť EUROPUR s. r. o. jednal s pánom A., jednania sa uskutočňovali v kancelárskych priestoroch v Bratislave. Spolupráca trvala dlhodobo. K obchodom bola vystavená objednávka aj zmluva, všetko bolo súčasťou dokumentov, ktoré svedok už nemá k dispozícii. Všetky práce boli vykonávané subdodávateľským spôsobom. Subdodávateľom bol D. D. prostredníctvom svojich spoločností. Svedok si nepamätal presne, ktorá to bola spoločnosť, uviedol, že to bola pravdepodobne spoločnosť MACANO s. r. o. Kto konkrétne vykonával kooperačné práce, svedok nevedel, jednal len s D. D., s ktorým uzavrel zmluvu a objednávku na konkrétne kooperačné práce. S pánom A. zo spoločnosti EUROPUR s. r. o. si svedok odkonzultoval, či bol s vykonanými prácami spokojný a ak bol spokojný, spolupráca pokračovala ďalej. Práce sa vykonávali v spoločnosti EUROPUR s. r. o. na linkách tejto spoločnosti. Svedok sa nevedel vyjadriť, či bol na výkon kooperačných prác potrebný nejaký materiál, ani kto zabezpečoval materiál potrebný na výkon týchto prác. K stanoveniu ceny sa svedok vyjadril, že najskôr ho pán A. oslovil, že by potreboval určité práce pre linku. Svedok si preveril u svojich dodávateľov, či je schopný takéto služby zabezpečiť, následne vypracoval pánovi A. ponuku. Po odsúhlasení časového intervalu a sumy sa dohodli, podpísali zmluvu a uskutočnili obchod. K faktúram ohľadom zabezpečenia prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov, či svedok vie o aké výrobky sa jednalo, koho to boli výrobky a odkiaľ a kam bol zabezpečený rozvoz a distribúcia výrobkov, kde sa vykonávala nakládka a vykládka tovaru, sa svedok vyjadril, že všetko bolo zakotvené v zmluve. Keďže už nemal zmluvu k dispozícii, nevedel sa k podrobnostiam vyjadriť. Svedok sa vyjadril, že si neoveroval skutočnosť, či subdodávateľská spoločnosť, ktorá mu zabezpečovala služby, disponovala personálnym a materiálno-technickým vybavením na zabezpečenie fakturovaných služieb. Nemal dôvod si to preverovať, nakoľko mal dôveru v D. D..

18. Dňa 20.09.2018 bola v rámci správy daní zaslaná Žiadosť o informácie za účelom výsluchu svedka C. G. v Maďarsku a za účelom získania účtovných a daňových dokladov spoločnosti FZM, s. r. o. Z odpovede a žiadosti o informácie zo dňa 02.01.2019 nevyplývali žiadne zistenia, nakoľko predvolania zaslané C. G. sa vrátili s poznámkou „nevyzdvihnuté“. Z uvedeného dôvodu sa nepodarilo preveriť účtovníctvo spoločnosti FZM, s. r. o.

19. Dňa 9.12.2020 správca dane vypočul ako svedka D. C., konateľa spoločnosti Active-car, s. r. o. v období od 28.01.2015 do 20.03.2017. Konateľ uviedol, že spoločnosť vykonávala v roku 2016 reklamnú činnosť v odvetví motošportu. Svedok potvrdil obchodnú spoluprácu s platiteľom a vystavenie faktúr v roku 2016 pre platiteľa. Svedok jednal osobne s p. A., komunikácia prebiehala osobnými stretnutiami. Svedok sa vyjadril, že platiteľovi svedok neposkytol žiadne katalógy ani cenníky, odberateľovi svedok povedal, čo dokáže zabezpečiť a následne dohadovali len cenu. Svedok uviedol, že reklamné predmety zabezpečil subdodávateľsky prostredníctvom niektorej zo spoločností p. D. - MACANO s. r. o., MACANO MEDIA s. r. o. alebo MACANO MEDIA PLUS s. r. o., pričom podotkol, že „on nerobil nič, všetko zabezpečoval p. D.“. Výrobu predmetov aj ich polepenie zabezpečoval subdodávateľsky od toho istého dodávateľa. K priebehu dodania reklamných predmetov svedok uviedol, že predmety bol osobne vyzdvihnúť vlastným vozidlom v Bratislave, následne zavolať p. A. a doviezol mu ich osobne do Nového Mesta nad Váhom. Nového konateľa Active-Car s. r. o. nepozná, na internete našiel spoločnosť, ktorá zabezpečila prevod obchodného podielu a tejto aj odovzdal účtovníctvo spoločnosti Active-Car s. r. o.

20. Proti rozhodnutiam správcu dane č. 100487015/2022 zo dňa 16.03.2022, č. 100562499/2022 zo dňa 23.03.2022 a č. 100562889/2022 zo dňa 23.03.2022 (ďalej spolu len „prvostupňové rozhodnutia“) podal žalobca odvolania, o ktorých rozhodol žalovaný rozhodnutiami č. 102384198/2022 zo dňa 26.08.2022, č. 102384375/2022 zo dňa 26.08.2022 a č. 102384548/2022 zo dňa 26.08.2022 tak, že prvostupňové rozhodnutia potvrdil (ďalej len „napadnuté rozhodnutia“). V odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaný uviedol, že z ust. § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si platiteľ môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby šlo o tovary a služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane je vychádzať nielen z daňových dokladov, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch – v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Platiteľ toto podľa

názoru žalovaného nespĺnil. Správca dane pritom nevychádzal len z daňových dokladov predložených platiteľom, ale vykonal aj dokazovanie, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Dokazovanie preukázalo, že reálne nedošlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov zmysle sporných dodávateľských faktúr od spoločnosti FZM, s. r. o. a Active-Car s. r. o. Žalovaný ďalej poukázal na to, že zo so svedeckých výpovedí p. C. F. (bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti) a p. D. D. (bývalý konateľ subdodávateľských spoločností) a z vyjadrenia konateľa platiteľa, nevyplynuli skutočnosti, ktoré by platiteľom deklarované dodania služieb potvrdzovali, práve naopak z ich vyjadrení boli podporené relevantné pochybnosti správcu dane. Z dokazovania správcu dane tak vyplynulo, že platiteľ neuniesol svoje dôkazné bremeno, keď okrem sporných dodávateľských faktúr nepredložil správcovi dane žiadne ďalšie dôkazy a doklady, ktoré by preukazovali ním tvrdené a deklarované skutočnosti. Konateľ platiteľa k dokladom súvisiacim so spornými dodávateľskými faktúrami od spoločnosti FZM, s.r.o. uviedol, že „doklady odopínajú, archivujú a následne sa skartujú“. Žalovaný okrem iného poukázal na vyjadrenie p. C. A., konateľa platiteľa, ktorý k požiadavke správcu dane na konkretizáciu predmetu fakturácie v zmysel sporných dodávateľských faktúr od spoločnosti Active-Car, s.r.o. iba uviedol, že „je to uvedené na faktúre“. Z dokazovania správcu dane vyplynulo, že platiteľ jednoznačne neuniesol svoje dôkazné bremeno, keď okrem sporných dodávateľských faktúr nepredložil správcovi dane žiadne ďalšie doklady a dôkazy, ktoré by preukazovali ním tvrdené a deklarované skutočnosti. Poukázal tiež na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 SGI a Valérie SNC, z ktorého vyplýva, že na zamietnutie práva na odpočítanie dane uvedenej na faktúre, zdaniteľnej osobe, ktorá je príjemcom faktúry, postačuje, aby správca dane preukázal, že daňový subjekt nedisponuje existenciou materiálneho plnenia od deklarovaného dodávateľa, pričom správca dane nie je v takomto prípade povinný skúmať vedomostnú stránku daňového subjektu o podvodnom konaní. V súvislosti s rozhodovacou činnosťou SD EÚ je potrebné pre priznanie práva na odpočet dane rozlišovať splnenie hmotnoprávných a formálnych podmienok daňovým subjektom. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, tak medzi formálne podmienky patrí identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre (rozhodnutia SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20, bod 25; Ferimet SL C-281/20, body 26, 27, 31). Platí pritom, že nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia SD EÚ SC Paper Consult SRL C-101/16, bod 41, Ferimet SL, C-281/20, bod 33, Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20, bod 29). Právo na odpočet DPH možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené a splnenie materiálnych podmienok nevyplyva ani z dokazovania vykonaného správcou dane (rozhodnutia SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20, bod 38; Ferimet SL C-281/20, bod 34, 43). Žalovaný napokon poukázal aj na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/83/2021 zo dňa 26.04.2022 v bodoch 34., 35., 39., 40., 41. a 42, ktorý sa týka podanej žaloby platiteľom za iné zdaňovacie obdobie. Ďalej žalovaný uviedol, že z judikatúry NS SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011 vyplýva, že : „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte – žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.)...“ Žalovaný uzavrel, že správca dane postupoval v súlade s Uznesením Ústavného súdu SR III. 401/09-17, preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených platiteľom, preto možno skonštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záverov uvedených v prvostupňovom rozhodnutí. Na základe výsledkov dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, žalovaný ustálil, že správca dane postupoval v súlade s právnym názorom odvolacieho orgánu uvedeným v rozhodnutí z 22.07.2021 a v prvostupňových rozhodnutiach svoje zistenia podrobne a dostatočne odôvodnil, vychádzal z ustanovení Daňového poriadku a z právnych názorov obsiahnutých v zákone o DPH. V odôvodnení uviedol nielen všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie, ale vyhodnotil vykonané dôkazy a uviedol úvahy, ktoré viedli k aplikácii konkrétneho právneho predpisu.

Zhrnutie argumentov žalobcu – žalobné body

21. Žalobca podal správne žaloby o preskúmanie zákonnosti napadnutých rozhodnutí, v ktorých zhodne namietal, že ani dvakrát opakované správne konanie sa nezameralo na primárny cieľ a to posúdiť, či predmetný daňový výdavok v podobe služieb je oprávneným daňovým výdavkom v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu, ale správca dane sa sám a bez relevantného dokazovania zaoberal

sekundárnou skutočnosťou, či žalobca bol alebo nebol súčasťou údajného podvodného reťazca a pritom vôbec neskúmal individuálnu a konkrétnu vedomosť žalobcu, či sa mohol do takého reťazca nie vlastnou vinou dostať, ako keby toto kritérium samo osebe okamžite bez ďalšieho diskvalifikovalo žalobcu v použití tohto daňového výdavku v rámci dane na vstupe pri dani z pridanej hodnoty. V ďalšej skupine žalobných bodov žalobca poukázal na svedka D. D., ktorý bol vedome stíhaný za opakovanú závažnú činnosť. Uviedol, že ak by dnes žalobcu oslovil ktokoľvek s väzbami na menovanú osobu, k uzavretiu zmluvy na dodanie akýchkoľvek služieb by nedošlo, lebo každý obozretný podnikateľ by sa takémuto zmluvnému partnerovi vyhýbal a to aj v prípade, ak by bol iba subdodávateľom v rámci určitého zmluvného vzťahu. Žalobca zdôraznil, že ani z vykonaného dokazovania v tejto veci doposiaľ nie je zrejmé, či žalovaný a správca dane disponujú dnes akýmikoľvek informáciami a dôkazmi, že táto osoba sa v určitej forme podieľala na určitej trestnej činnosti, avšak v iných veciach odlišných od tohto prípadu. Do právoplatného rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní o tejto osobe je potrebné rešpektovať prezumpciu nevinoty. Žalobca nemohol mať o týchto skutočnostiach hypoteticky a ani prakticky možnosť mať nejakú vedomosť v roku 2016. V ďalšom žalobnom bode poukázal žalobca na nedostatočne zistený skutkový stav. Podľa jeho názoru jednou z možných hypotetických alternatív je, že spoluprácu so žalobcom na dodaní služieb od spoločnosti FZM, s.r.o. a Active-car, s.r.o., spoločnosti uvedené v napadnutých rozhodnutiach t.j. MACANO, s.r.o. a MACANO MEDIA PLUS, s.r.o., zneužili na zakrytie inej nezákonnej činnosti, k čomu sa dokazovanie neuberalo. Ani orgány činné v trestnom konaní túto skutočnosť nepreverujú. Pokiaľ by aj žalobca mal byť obeťou zneužitia dodania služieb na zakrytie nezákonných aktivít týchto spoločností, žalobca by sa len stal v určitej forme obeťou. Žalovanému ďalej vytkol, že žalobcovi ukladá povinnosť detailne poznať svojho zmluvného partnera, pričom obchodnoprávny vzťah nie je manželstvom na celý život a nie je nevyhnutné, aby sa v rámci neho museli štatutárni zástupcovia zmluvných strán osobne stretnúť a poznať. Ak by bol žalobca so službami svojho zmluvného obchodného partnera nespokojný, uplatnil by si nárok z väd a ďalej by v spolupráci nepokračoval. Žalobca nerozumel tomu, ako je možné prisúdiť takú závažnosť nezistených nových skutočností o osobe C. G., ktorý bol v minulosti riadne a platne zapísaným konateľom v spoločnosti FZM, s.r.o. a tento zápis nebol nikdy spochybnený ani zrušený. Na základe toho žalovaný hodnotil skutkové zistenia a dôkazy svojvoľne a bez vzájomnej logickej súvislosti. Ďalej žalobca namietal, že nekontaktnosť dodávateľov nebola na jeho ujmu, nakoľko nie je povinnosťou žalobcu akokoľvek vyžadovať od svojho zmluvného partnera, aby ako subjekt existoval po celú dobu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a to až s odstupom niekoľko rokov, nakoľko je úplne bežnou obchodnou praxou, že spoločnosti po ukončení svojej činnosti, respektíve po splnení účelu, pre ktorý boli založené zaniknú a vymažú sa z obchodného registra. Toto nemôže vytvárať základ pre sankcionovanie žalobcu tým, že mu nebude zdaniteľné plnenie dodané týmto subjektom z hľadiska odpočtu dane z pridanej hodnoty uznané. Za paradoxné žalobca považoval, že meno pána C. G. sa uvádza v obchodnom registri pri štyroch spoločnostiach a ani pri jednej z nich nie je údaj, že by bol tento zápis obvyklým úradom zrušený ako nezákonný a napriek tejto hodnovernej a overiteľnej skutočnosti z verejného prístupného registra postačilo správcovi dane a žalovanému, aby sa nepodarilo doručiť predvolanie. K zmene v osobe konateľa došlo aj pri spoločnosti Active – car, s.r.o., kde pôvodný konateľ zomrel a táto skutočnosť bránila prevereniu skutkového stavu. Žalobca nevedel čo má viac k predloženým konkrétnym faktúram doložiť a nie je objektívne požadovať, aby si všetky jemu poskytované služby detailne dokumentoval, nakoľko taký postup by bol v úplnom rozpore s ich ekonomickým využitím. K vedeniu evidencie a dôkazov o oprávnenosti použitia nákladu uviedol, že použitie týchto ustanovení nemôže byť aplikované ad absurdum. Je potrebné, aby prístup v tejto oblasti zodpovedal objektívnej realite a nebol iba extrémnym nástrojom, ktorý správca dane môže kedykoľvek použiť na akýkoľvek zdaniteľné plnenie, ktoré môže bez ďalšieho označiť za pochybné, čo sa stalo aj žalobcovi. Žalobca od začiatku poskytoval súčinnosť a žalovanému predložil všetky relevantné dôkazy. Ďalej namietal, že uvádzaním formulácii ako „podvodné konanie“, „predstieranie plnenia“ ho žalovaný a správca dane bez existencie relevantných dôvodov a dôkazov kriminalizujú, voči čomu sa hrubo ohradil. Použitie takejto závažnej kvalifikácie musí byť adekvátne podložené v dokazovaní, čo sa v tomto prípade nestalo. Zdôraznil, že správny orgán môže v rámci svojej právomoci vydať iba rozhodnutia, ktoré sú podložené presvedčivými dôkazmi a iba v prípade, ak je skutkový stav nepochybne zdokumentovaný, a to bez akejkoľvek pochybnosti. Inak koná správny orgán nezákonne tak, ako sa to stalo v danom prípade. Ďalej žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/42/2020, v ktorom Najvyšší správny súd rozhodoval o prípade, ktorý je podobný tomuto, nakoľko sa v ňom jedná o nárok na odpočet DPH a okolnosti prípadu ako aj skutkový stav sú takmer totožné. Spresnil, že daňový úrad spochybnil schopnosť dodávateľa dodať plnenie na predmetných faktúrach v prospech žalobcu a to z dôvodu nejasnosti u jeho subdodávateľov. Daňový úrad spochybňoval aj samotnú existenciu plnenia,

ako v tomto prejednávacom prípade. Záverom opakovane poukázal na judikáty Najvyššieho správneho súdu SR, respektíve SDEÚ v zmysle ktorých samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom na faktúre alebo jeho subdodávateľom nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; právo na odpočet možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou podvod a vedomosť o podvode. Záverom navrhol zrušiť napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

Vyjadrenie žalovaného a žalobcu

22. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe nesúhlasil so žalobnými dôvodmi žalobcu, kde uviedol, že v žiadnom prípade neposudzoval oprávnenosť daňového výdavku v podobe služieb v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu, ako to žalobca tvrdí a už vôbec nemohol byť posudzovaný s primárnym cieľom žalovaného ani správcu dane. Taktiež tvrdenie žalobcu o vzniku domnienky, následne pretavenej do ničím nepodloženého záveru, že poskytnutie služieb je súčasťou podvodnej schémy, nevyplýva ani zo žalobou napadnutého rozhodnutia a ani zo súvisiaceho rozhodnutia správcu dane. K ďalším žalobným námietkam uviedol, že dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie DPH bolo porušenie § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH žalobcom, nakoľko dokazovanie vykonané správcou dane nepreukázalo, že došlo k dodaniu resp. k uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľmi FZM, s.r.o. a Active- car s.r.o. tak, ako je uvedené na sporných faktúrach a správcovi dane nebolo vierohodne preukázané reálne dodanie tovarov a služieb deklarovaných spornými faktúrami. Z vykonaného dokazovania správcovi dane nevyplývali skutočnosti, ktoré by žalobcom deklarované dodanie tovaru a služieb potvrdzovali, práve naopak závery vyplývajúce z týchto dôkazov podporujú relevantné pochybnosti správcu dane, poukázal pritom najmä na obsah výpovedí svedkov, z ktorých vyplývali viaceré rozpory. Poukázal na vyjadrenie splnomocneného zástupcu žalobcu na ústnom pojednávaní z 10. 09.2019, kde ku konštatovaniu správcu dane, že žalobca ani vo vyrubovacom konaní nepredložil žiadne dôkazy uviedol že „napriek tomu, že sme ich nepredložili to neznamená, že podklady neboli, tieto sa zvlášť evidovali a archivovali, v prevádzkovej archivácii máme 5 kubíkov a nie sme schopní vyselektovať tieto podklady a vyhľadať ich“. Ďalej uviedol, že doklady odopínajú, archivujú a následne sa skartujú. Zdôraznil, že žalobcovi nepriznal nárok na odpočítanie dane zo sporných faktúr z dôvodu porušenia hmotnoprávneho zákona o DPH a nie z dôvodu aplikácie judikatúry SD EU, to znamená z dôvodu účasti žalobcu v podvodnom konaní. V napadnutom rozhodnutí nie sú uvedené formulácie „podvodné konanie“, „predstierané plnenie“ vo vzťahu k nepriznaniu žalobcom uplatneného odpočítania dane zo sporných dodávateľských faktúr. Ďalej argumentoval obdobne ako v napadnutom rozhodnutí s poukazom na rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 13S/108/2021. Zotrval na tom, že skutkový stav, ktorý bol vzatý na základ napadnutého rozhodnutia zistení dostatočným spôsobom pre prijatie záver žalovaného ako aj správcu dane a má oporu v administratívnom spise ako aj o vykonanom dokazovaní. K bodu 25 správnej žaloby uviedol, že okolnosti prípadu, o ktorom rozhodoval Najvyšší správny súd SR v prípade, na ktorý poukázal žalobca nie sú totožné s prípadom žalobcu, nakoľko v tej veci bola žalobcovi predložená rozsiahla dokumentácia, ktorá mala nielen dokumentovať rozsah fakturovaných služieb, ale aj materiálny podklad. Záverom navrhol žalobu zamietnuť ako nedôvodnú.

23. K vyjadreniu žalovaného sa vyjadril žalobca, ktorý uviedol, že vyjadrením žalovaného sa tiahne ako hlavný argument výčitka, že žalobca má mať povinnosť riadne zadokumentovať svoje obchody, pričom žalovaný opomenul, že nepriznanie odpočtu DPH v tomto prípade sa netýkalo žiadneho významného obchodu žalobcu, ale iba dvoch bežných dodávateľov služieb popri množstve iných a určite významnejších. Žalovaný sa tak snaží vytvoriť mylný dojem, že žalobca si nevedie v rámci svojej účtovnej evidencie dostatočné dôkazy potvrdzujúce dodanie určitých služieb. Skutočnosť, či došlo k skutočnému dodaniu kooperačných prác, prepravných služieb alebo k dodaniu reklamných služieb po ich realizácii fakticky nie je možné identifikovať, nakoľko po ich vykonaní nezostal žiaden hmotný výsledok, ktorý by bolo možné dnes zo strany správcu dane a žalovaného nájsť. Rovnako treba pozerieť na výsluchy svedkov, ktoré nemali o nich konkrétnu vedomosť, nakoľko sa nejednalo o žiaden zásadný obchodný prípad, ale o bežné služby, ktoré si nemusia pamätať všetci. Významným bol aj ten fakt, že výsluchy sa konali po piatich rokoch od dodania služby. Bez ohľadu na špecifika daňového konania nie je možné automaticky preklápať celé dôkazné bremeno na žalobcu v prípade akejkoľvek pochybnosti, ktorú má správca dane. Dôkazné bremeno žalobcu musí mať spravodlivé medze. Ďalej argumentoval žalobca obdobne ako v podanej správnej žalobe.

24. K vyjadreniu žalobcu zaslal svoje vyjadrenia žalovaný, ktorý nesúhlasil s jeho názormi a poukázal na § 24 ods. 1 Daňového poriadku, v zmysle ktorého je primárne nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok a splnených podmienok nárok na odpočet DPH a je jeho iniciátorom, ktorý si tento nárok uplatnil. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a so zákonom

stanovených podmienok. Dokazovanie správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, na ktorom leží dôkazné bremeno. Ak to daňový subjekt spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. V otázke rozloženia dôkazného bremena odkázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp.zn. 10sžfk /83/2019 a iné. K nemožnosti dodatočného preukázania prác a služieb uviedol, že žalobca by mal minimálne mať vedomosť o tom aké výrobky a ku komu boli prostredníctvom aktuálnych prepravcov služieb prepravovaných dodávané. Vyjadrenia konateľa žalobcu k preverovaným zdaniteľným obchodom boli všeobecného/nekonkrétneho charakteru a to aj napriek skutočnosti, že tieto práce sa mali vykonávať na linke žalobcu a v jeho priestoroch. Tvrdenie o nezanechaní žiadneho hmotného výsledku je zavádzajúce, nakoľko pokiaľ žalobcovi boli reálne dodané deklarované reklamné predmety, bol by žalobca schopný tieto predložiť ako dôkaz v rámci daňového konania vykonávaného správcom dane, k tejto skutočnosti však nedošlo. Opätovne poukázal na vyjadrenie C. A. konateľa žalobcu, ktorý k požiadavke správcu dane na konkretizáciu predmetu fakturácie v zmysle sporných dodávateľských faktúr od spoločnosti Active-car, s.r.o. iba uviedol, že je to uvedené na faktúre. Vzhľadom na uvedené neobstojí argumentácia žalobcu, že sa nejednalo o žiaden zásadný obchodný prípad, ale iba o bežné služby, ktoré si nemusel konateľ pamätať. Ďalej uviedol, že dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného odpočítania dane nebola zmena konateľa a spoločníka dodávateľských spoločností či ich prípadná nekontaktnosť, nepredloženie účtovných dokladov. Tieto skutočnosti sú len zisteniami správcu dane vyplývajúce z vykonaného dokazovania a dokresľujú celkový obraz posudzovanej veci. K Uvedenému sa nesúhlasne vyjadril žalobca.

25. Uznesením Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. TN-13S/81/2022 zo dňa 23.10.2023 súd spojil na spoločné konanie veci vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. TN-13S/81/2022, TN-11S/83/2022, TN-13S/82/2022, s tým, že sa ďalej budú viesť pod sp. zn. TN-13S/81/2022.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

23. Správny súd v Banskej Bystrici vecne príslušný podľa § 10 zákona č. 162/20015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a pre toto konanie miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP vec prejednal na bez nariadenia pojednávania, ktoré žiadny z účastníkov konania nenavrhol a nebol na jeho nariadenia iný zákonný dôvod. Po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia správny súd dospel k záveru, že správne žaloby neboli dôvodné. Oznámenie o verejnom vyhlásení rozsudku bolo zverejnené dňa 25.10.2023. Rozsudok bol verejne vyhlásený vyvesením jeho skráteného znenia na úradnej tabuli súdu dňa 14.12.2023 (§ 137 ods. 3 SSP).

24. Podľa § 177 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

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

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

27. Podľa § 3 ods. 1, zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov – (ďalej len „Daňový poriadok“) 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.

28. 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.

29. Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) predmetom dane je poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Právo odpočítať daň z fakturovaného tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

34. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

35. 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.

36. Podľa ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

38. 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.

39. Zákonom č. 151/2022 Z. z. bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a/ uvedeného zákona výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne 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 Trenčína a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Vzhľadom na uvedené sa toto konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 13S/81/2022 (13S/82/2022, 13S/83/2022) vedie na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. TN-13S/81/2022 (TN-13S/82/2022, TN-13S/83/2022).

40. Správny súd preskúmaním vecí v rozsahu podanej správnej žaloby zistil, že správca dane vykonaním daňovej kontroly u žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobia mesiacov september 2016, november 2016 a december 2016 zistil, že neboli splnené podmienky pre priznanie uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH z došlých faktúr od dodávateľov FZM, s.r.o., Bratislava a Active-Car, s.r.o., Bratislava, pretože preverovaním boli zistené viaceré nezrovnalosti a iné skutočnosti majúce za následok, že správca dane nadobudol pochybnosť o dodaní tovarov a služieb týmito spoločnosťami žalobcovi. Vzhľadom na to, že žalobca nepredložil po výzve správcu dane ďalšie také dôkazy, ktoré by pochybnosti vyvrátili, správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel DPH za príslušné zdaňovacie obdobia v sumách určených prvostupňovými rozhodnutiami. Žalovaný sa stotožnil s vyhodnotením dôkazov a právnymi závermi prijatými správcou dane a v odvolacom konaní prvostupňové rozhodnutie potvrdil napadnutými rozhodnutiami, ktoré sú predmetom prieskumu správnym súdom.

41. Žalobca sa podanými správnymi žalobami domáhal preskúmania zákonnosti napadnutých rozhodnutí, ktoré požadoval spolu s prvostupňovými rozhodnutiami zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konania. Zhodne argumentoval tým, že ani dvakrát opakované správne konanie sa nezameralo na primárny cieľ, ktorým malo byť posúdenie oprávnenosti daňového výdavku (žalobca to namietal napriek tomu, že nejde o daň z príjmu), ale žalovaný a správca dane sa zaoberali sekundárnou skutočnosťou – daňovým podvodom. Žalobca opakovane zdôrazňoval, že v čase zdaniteľných plnení nemohol vedieť, dnes už známe skutočnosti týkajúce sa konateľa dodávateľských spoločností dodávateľa žalobcu - väzobne stíhaného D. D., ktorému by sa už vyhýbal, a ktorý sa podieľal na určitej trestnej činnosti, avšak v iných veciach odlišných od tohto prípadu. Žalovaný a správca dane podľa žalobcu svojvoľne a bez náležitej vzájomnej logickej súvislosti hodnotili skutkové zistenia a dôkazy. Namietal tiež nedostatočne zistený skutkový stav s poukazom na skoršie rozhodnutia žalovaného avšak bez uvedenia konkrétnych skutkových okolností, ktoré žalobca považoval za sporné a prečo. Ďalej žalobca predložil svoje názory na hypotetické alternatívy o zneužití spolupráce s ním na zakrytie nezákonnej činnosti, ktorej bol obeťou. Žalovaný ďalej v bodoch 18 až 24 (prípadne aj v iných bodoch) správnych žalôb predkladal svoje názory a hodnotiace závery týkajúce sa zisteného skutkového stavu, resp. zistení z neho plynúcich, ohľadom úloh a právomocí správnych orgánov v rámci dokazovania, o povinnosti rešpektovať záväznú judikatúru a pod.

42. Vo vzťahu ku kvalite uvedených žalobných námietok považuje správny súd za potrebné poukázať na závery vyplývajúce z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžp/23/2011 zo dňa 22.08.2012, podľa ktorých: „Nestačí iba všeobecné tvrdenie, že zákon bol porušený, žalobca musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie zákona. Obligatórnou náležitosťou žaloby je teda povinnosť žalobcu tvrdiť, že správne rozhodnutie alebo jeho časť odporuje konkrétnemu všeobecne záväznému právnomu predpisu a toto tvrdenie právne odôvodniť. Ak žalobca poukazuje na skutočnosť, že postupom správnych orgánov mu bola odňatá možnosť ochrany jeho práv, musí uviesť, pri ktorom procesnom úkone sa tak malo stať, aké vyjadrenia chcel v priebehu správneho konania uplatniť a čo je dôsledkom znemožnenia ich uplatnení, teda aké subjektívne právo žalobcu malo byť v tejto súvislosti porušené. Pokiaľ tak neurobí, nie je možné všeobecne formulované žalobné námietky meritórne prejednať.“ Bez vyjadrenia jasného stanoviska žalobcu k súvisu týchto námietok so zákonnosťou napadnutého rozhodnutia, t.j. k otázke, v čom konkrétne sa žalovaný mylil pri hodnotení dôkazov a pri právnom posúdení veci a z akých dôvodov, pokiaľ rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutom rozhodnutí, je zrejmé, že vo svojej podstate nie sú tieto námietky ničím iným, len vyjadrením vlastného názoru žalobcu, resp. všeobecného nesúhlasu s hodnotením žalovaného. Vyjadrenie nesúhlasu, resp. tvrdenia žalobcu bez špecifikácie právneho významu jednotlivých námietok vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu v konaní o preskúmanie jeho zákonnosti nepostačuje k tomu, aby správny súd mohol dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Takto všeobecne uplatnené námietky neumožňujú uskutočniť súdny prieskum napadnutých rozhodnutí, pretože práve rozsahom a dôvodmi správnej žaloby je správny súd pri prieskume limitovaný a súčasne vedený. K dôvodnosti žalobných námietok teda nepostačuje, ak žalobca s hodnotením veci žalovaným nesúhlasí bez toho, aby uviedol konkrétne nedostatky majúce za následok rozpor napadnutého rozhodnutia/rozhodnutí so zákonom, resp. so zásadami logického uvažovania (§ 134 ods. 1, § 182 ods. 1 písm. e/ SSP). Samotný fakt, že závery, na ktorých bolo napadnuté rozhodnutie založené, nie sú v súlade s názormi žalobcu, nepreukazuje ich nezákonnosť. Správny súd nemá oprávnenie za žalobcu konkrétne dôvody nezákonnosti napadnutých rozhodnutí vyhľadávať, ani v žalobách všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu alebo odôvodnenia napadnutých rozhodnutí za žalobcu konkretizovať. Uvedeným námietkam tak chýba zrozumiteľná a určitá argumentácia odôvodňujúca, že napadnutým rozhodnutím bol porušený zákon (predmetom konania bolo preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia), čo za žalobcu správny súd nemohol doplniť.

43. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov a nečinnosti orgánov verejnej správy je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či si orgán verejnej správy vecne príslušný na konanie zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, alebo uplatnenie iného správneho aktu, alebo postupu, či zistil vo veci skutočný stav, t. j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesno-právnymi predpismi. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy správny súd preskúmava iba

to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správny súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy, alebo vydania opatrenia (§ 135 ods. 1 SSP). Preto v správnom súdnictve správny súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnuté na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 119 ods. 1 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či orgány verejnej správy splnili povinnosti stanovené zákonom (napr. R 60/2000). Nakoľko žalobca v rámci označených žalobných bodov dostatočne nekonkretizoval, v čom sa žalovaný mylil alebo v čom sú jeho úvahy v rozpore so zákonom alebo so zásadami logického uvažovania v rámci preskúmania napadnutého rozhodnutia/rozhodnutí v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe tak, ako bola žalobcom formulovaná, nebolo možné týmto žalobným bodom vyhovieť.

44. Preto možno len vo všeobecnosti dodať, že po preskúmaní veci dospel senát správneho súdu k jednomyseľnému záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného a správcu dane predchádzajúci vydaniu napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Z obsahu administratívneho spisu plynie, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie. Z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce ho k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil. Žalovaný následne preskúmal skutkový stav a postup správcu dane a v napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že dodávateľské spoločnosti FZM, s. r. o. a Active-Car, s.r.o. (resp. nebol tvrdý ani zistený nikto iný) dodali pre žalobcu predmetné tovary a služby je opodstatnený, na základe čoho žalobca nespĺnil podmienky odpočtu dane z pridanej hodnoty z predložených dodávateľských faktúr vystavených uvedenými spoločnosťami.

45. Právo na odpočet DPH možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok (čo platí pre daný prípad) alebo aj vtedy, ak sa preukáže splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa alebo resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaná dodávateľ, alebo iného subjektu v reťazci dodaní. V takom prípade je na preukázanie daňového podvodu dôkazné bremeno prenesené na daňový orgán, ktorý existenciu takého konania musí dostatočne preukázať, t.j. inak než len na základe domniek. O daňový podvod však v danom prípade nejde. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v rámci smernice Rady č. 2006/112/ ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v zmysle ktorej musí zdaniteľná osoba spĺňať formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Musí primárne disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 tejto smernice (formálna podmienka) a musí spĺňať aj ďalšie materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky. Najmä podmienku, že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby dodávateľa), ďalej podmienku faktickej existencie plnenia (materiálna existencia plnenia, ktorá v danom prípade nebola hodnoverne preukázaná), a tiež to, že prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Tieto podmienky stanovené smernicou prevzala aj slovenská vnútroštátna úprava zákona o DPH v ustanoveniach § 19 ods. 1, 2, § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/.

46. Daňový subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdenia spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenia vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné

bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia a, respektíve korigovať na strane daňového subjektu, pričom z spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré správca dane vierohodne spochybnil. Zároveň je tiež potrebné, že daňový subjekt je povinný preukazovať skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/). Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, respektíve prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania. Správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach v dostatočnom rozsahu a zrozumiteľnom obsahu odôvodnili na akom skutkovom základe bolo spochybnené dodanie tovaru žalobcovi a tým aj presunutie dôkazného bremena späť na žalobcu, ktoré odôvodnenie neodporuje obsahu administratívneho spisu ani zásadám logického uvažovania.

47. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR. Napríklad v uznesení sp.zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018, kde uviedol, že: „Daňový subjekt mal v daňovom konaní dve základné povinnosti : povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia preukázať. 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 v kombinácii uplatňovania zásady vyhládávacej a zásady prejednávacej“.

48. Žalobca sa nesprávne domnieva, že splnil svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní predložením faktúr vzťahujúcich sa k sporným obchodom a preukázaním úhrady ceny týchto dodaní. Jeho dôkazné bremeno sa jednak vzťahuje k splneniu materiálnych/hmotnoprávných podmienok dane (podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH) ako aj k splneniu formálnych podmienok (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), pričom platí, že prípadné nedostatky na strane formálnych podmienok možno odpustiť vtedy, ak je v daňovom konaní riadne preukázané splnenie materiálnych/hmotnoprávných podmienok predmetného daňového oprávnenia. Právo na odpočet DPH možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).

49. V zmysle ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (napríklad rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020) platí, že ľahká zneužiteľnosť práva na odpočet DPH viedla vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovat' len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), ale 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 dane uznaný. Na preukázanie splnenia materiálnych podmienok nestačí len formálne deklarovat' predložením vystavenej faktúry, ale v prípade vzniesenia dôvodných pochybností správcom dane, je tieto potrebné zo strany daňového subjektu aj preukázať.

50. Novšou judikatúrou Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky došlo k určitému posunu pri posudzovaní dodávok tovarov a služieb od deklarovaného dodávateľa vychádzajúc z judikatúry SD EÚ, ktorý v rozsudku vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství (ďalej iba „rozsudok Kemwater“), v bode 40 uviedol, že „Odoprieť zdaniteľnej osobe uplatnenie práva na

odpočítanie DPH z dôvodu, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb nebol identifikovaný a táto zdaniteľná osoba nepreukázala, že tento dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, hoci zo skutkových okolností jasne vyplýva, že uvedený dodávateľ mal nevyhnutne toto postavenie, by totiž bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality, ako aj s judikatúrou pripomenutou v bodoch 26 až 30 tohto rozsudku. V dôsledku toho na rozdiel od toho, čo uvádza vnuťtroštátny súd, nemožno od zdaniteľnej osoby v každom prípade vyžadovať, aby v prípade, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb nebol identifikovaný, preukázala, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, aby si mohla uplatniť toto právo.“

Záveru rozsudku Kemwater je možné zhrnúť nasledovne:

- uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je.
- dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane.
- pokiaľ sa deklarovaný dodávateľ uvedený na faktúre líši od skutočného dodávateľa, osobe uplatňujúcej si odpočítanie dane môže byť odopreté odpočítanie dane pokiaľ
- nebude preukázané (tým kto si právo na odpočítanie dane uplatňuje), že skutočný dodávateľ je inou zdaniteľnou osobou, alebo
- neexistujú osobitné skutkové okolnosti (ktoré správca dane môže samostatne identifikovať), ktoré preukazujú, že skutočný dodávateľ je inou zdaniteľnou osobou.
- vo vyššie uvedených prípadoch nie je potrebné preukazovať podvodné konanie, resp. vedomosť o ňom.

51. Jednou z materiálnych/hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane podľa čl. 168 písm. a/ Smernice je teda aj status dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 9 ods. 1 Smernice. Inými slovami, daňový subjekt uplatňujúci právo na odpočet dane zo zdaniteľných obchodov podľa čl. 168 písm. a/ Smernice, teda § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, musí byť schopný preukázať, že tovary/ služby boli aj reálne dodané zdaniteľnou osobou – teda osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty. Platiteľom dane je v SR osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 3 zákona o DPH). Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane, ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejماً aj z § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Právo na odpočítanie dane sa v zmysle citovaných ustanovení musí priznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže (alebo zo správnom dane vykonaného dokazovania vyplynie), že skutočný dodávateľ tovarov a služieb bol platiteľom dane (osobou registrovanou na daň), alebo takéto postavenie nevyhnutne musel mať s ohľadom na znenie § 4 ods. 1 zákona o DPH. Dokonca to platí aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude rovnaká s identitou faktúrou deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby. To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodarí preukázať daňový podvod, resp. vedomú (vedel alebo musel vedieť) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

52. Pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že žalobca nepreukázal dodanie tovarov a služieb deklarovanými dodávateľmi (spoločnosťami FZM, s.r.o., Bratislava a Active-Car, s.r.o., Bratislava), resp. dodanie tovarov a služieb od uvedených deklarovaných dodávateľov bolo spochybnené, vychádzajúc so záverov rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 3Sfk/33/2021 zo dňa 25.07.2023 možno uzavrieť, že konajúce orgány verejnej správy spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet, a to dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a/ v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH. Odôvodnene tak spochybnili splnenie jednej z hmotnoprávných podmienok.

53. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, 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). Správny súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že správca dane a žalovaný v predmetnej veci vzniesli dôvodné pochybnosti o splnení uvedenej hmotnoprávnej podmienky odpočítania dane zo sporných obchodov žalobcu. Podľa žalovaného dokazovanie preukázalo, že reálne nedošlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov zmysle sporných dodávateľských faktúr od spoločností FZM, s.r.o. a Active-Car, s.r.o. Zo zistení správcu dane vyplýva, že označení deklarovaní dodávateľa boli v čase daňovej kontroly

nekontaktní, nepredložil ani svoju účtovnú dokumentáciu. Žalovaný ďalej poukázal na to, že zo svedeckých výpovedí p. C. F. (bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti FZM, s.r.o.) a p. D. D. (bývalý konateľ subdodávateľských spoločností, ktorý dokonca obchodnú spoluprácu so spoločnosťou FZM, s.r.o. výslovne poprel) a z vyjadrenia konateľa žalobcu nevyplývajú skutočnosti, ktoré by žalobcom deklarované dodania služieb potvrdzovali. Rovnako ani konateľ Active-Car, s.r.o. D. C. nevedel uviesť žiadne podrobnosti k zdaniteľným obchodom. Nevedel ani konkretizovať spoločnosť, ktorá mala výrobu reklamných predmetov realizovať. Konateľ údajného výrobcu reklamných predmetov D. D. spoločnosť žalobcu nepoznal napriek tomu, že mal vyrábať niekoľko tisíc reklamných predmetov s logom žalobcu. Z ich vyjadrení boli podporené relevantné pochybnosti správcu dane. Hodnotenie svedeckých výpovedí žalovaným bolo v súlade s ich obsahom ako aj v súlade so zásadami logického uvažovania

54. Z dokazovania správcu dane tak vyplynulo, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno, keď okrem sporných dodávateľských faktúr nepredložil správcovi dane žiadne ďalšie dôkazy a doklady, ktoré by preukazovali ním tvrdené a deklarované skutočnosti. Konateľ žalobcu k dokladom súvisiacim so spornými dodávateľskými faktúrami od spoločnosti FZM, s.r.o. uviedol, že „doklady odopínajú, archivujú a následne sa skartujú“. Na ústnom pojednávaní dňa 10.09.2019 ku konštatovaniu správcu dane, že žalobca ani vo vyrubovacom konaní nepredložil žiadne dôkazy uviedol že „napriek tomu, že sme ich nepredložili to neznamená, že podklady neboli, tieto sa zvlášť evidovali a archivovali, v prevádzkovej archivácii máme 5 kubíkov a nie sme schopní vyselektovať tieto podklady a vyhľadať ich“. Vyjadrenia konateľa žalobcu k preverovaným zdaniteľným obchodom boli všeobecného/nekonkrétneho charakteru a to aj napriek skutočnosti, že tieto práce sa mali vykonávať na linke žalobcu a v jeho priestoroch. Množstvo účtovných a iných dokladov žalobcu neospravedlňuje a nezakladá u neho výnimku z dôkaznej povinnosti. Podľa žalovaného sám žalobca potvrdil, že skutočnosť, či došlo k skutočnému dodaniu kooperačných prác, prepravných služieb alebo k dodaniu reklamných služieb po ich realizácii fakticky nie je možné identifikovať, nakoľko po ich vykonaní nezostal žiaden hmotný výsledok, ktorý by bolo možné dnes zo strany správcu dane a žalovaného nájsť. Tvrdenie o nezanechaní žiadneho hmotného výsledku mal za zavádzajúce, nakoľko pokiaľ žalobcovi boli reálne dodané deklarované reklamné predmety, bol by žalobca schopný tieto predložiť ako dôkaz alebo v rámci daňového konania vykonávaného správcom dane by k tejto skutočnosti vedel uviesť bližšie informácie, k čomu nedošlo. Žalovaný okrem iného poukázal na vyjadrenie C. A., konateľa žalobcu, ktorý k požiadavke správcu dane na konkretizáciu predmetu fakturácie v zmysle sporných dodávateľských faktúr od spoločnosti Active-Car, s.r.o. iba uviedol, že „je to uvedené na faktúre“. Podľa žalovaného z dokazovania správcu dane vyplynulo, že žalobca jednoznačne neunesol svoje dôkazné bremeno, keď okrem sporných dodávateľských faktúr nepredložil správcovi dane žiadne ďalšie doklady a dôkazy, ktoré by preukazovali ním tvrdené a deklarované skutočnosti.

55. Uvedené zistenia správcu dane (absencia konkrétnych informácií a ďalších podkladov o zdaniteľných obchodoch na strane žalobcu a jeho deklarovaných dodávateľov) predstavujú pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov spoločnosťami FZM, s.r.o. a Active-Car, s.r.o., ktoré spochybňujú hodnovernosť listinných dôkazov predkladaných žalobcom a prenášajú dôkazné bremeno (v záujme obnovenia hodnovernosti listinných dôkazov) opätovne na žalobcu. Zistené pochybnosti boli žalobcovi podrobne oboznámené správcom dane v rámci ústneho pojednávania, čo plynie zo Zápisnice z ústneho pojednávania č. 100400103/2019 zo dňa 07.02.2019. Žalobca reagoval len verbálnou obranou, ktorú žalovaný odôvodnene považoval za nedostatočnú pre priznanie uplatneného nároku na odpočet DFPH bez toho, aby predložil ďalšie podporné podklady.

56. Žalobca namietal žalovaným pripisovanú závažnosť faktu, že správcovi dane sa nepodarilo zistiť informácie o osobe nového konateľa spoločnosti FZM, s.r.o. C. G., ktorého nekontaktnosť a neexistencia zmluvného partnera počas celej doby daňovej kontroly nemôže byť žalobcovi na ujmu. Obdobne to žalobca namietal aj vo vzťahu k novému konateľovi spoločnosti Active-Car, s.r.o. H. I.. Správca dane preveroval identitu deklarovaných dodávateľov, ich konateľov, s ktorými sa snažil skontaktovať, ako aj ich subdodávateľov, ktorými boli nekontaktné spoločnosti MACANO, s.r.o. a MACANO MEDIA PLUS, s.r.o. Potrebné je zdôrazniť, že správca dane a žalovaný výsledkom tohto preverovania nepripisovali mimoriadny význam a prvostupňové ani napadnuté rozhodnutia zjavne nie sú na nich založené. Boli len konštatované, nakoľko preverovanie v tomto rozsahu vykonané bolo a jeho výsledky môžu slúžiť na dokreslenie širších súvislostí. Uvedené výsledky preverovaní tak neboli kladené v neprospech žalobcu. Ich výsledkom však je, že sa ani z iných zdrojov (vrátane ďalších článkov obchodného reťazca) nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by, aj napriek dôkaznej núdzi a pasivite žalobcu, boli spôsobilé obnoviť hodnovernosť listinných podkladov predložených žalobcom, resp. zistiť nové skutočnosti o skutočnom dodávateľovi tovarov a služieb. Z preskúmaných rozhodnutí je zrejmé, že správca dane a žalovaný náležite zistili a pomenovali pochybnosti týkajúce sa splnenia materiálnych/

hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov žalobcu, ktorý tieto dôvodné pochybnosti nevyvrátil, neoznačil ďalšie dôkazy na ich vyvrátenie, ani neoznačil in zdaniteľnú osobu, ktorá by tovar alebo služby mohla dodať, a preto je dôvodný záver žalovaného, že neunesol v daňovom konaní svoje dôkazné bremeno.

57. Správny súd zdôrazňuje, že dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi žalobcom a jeho deklarovateľmi. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére žalobcu. V tomto rozsahu bolo od žalobcu požadované aj vyvrátenie pochybností správcu dane. Od žalobcu možno spravodlivo požadovať, aby okrem faktúry preukázal alebo označil dôkazy napr. na preukázanie prepravy tovaru, jeho vykládky (napr. prepravné listy, evidenčné čísla vozidiel, mená a priezviská osôb realizujúcich prepravu, protokoly o prevzatí tovaru s uvedením osobných údajov osôb tovar odovzdávajúcich a preberajúcich), či dôkazy na preukázanie vykonávania služieb a prác pre sťažovateľku (evidencie prác, výplat, osobné údaje osôb a pod.) alebo podklady týkajúce sa existencie väčšieho množstva reklamných predmetov. Na právne posúdenie veci preto nemožno vzťahovať aktuálnu judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-610/19 Vikingo), podľa ktorej so zohľadnením zásad daňovej neutrality, efektivity a proporcionality nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že žalobca nevie preukázať, že ním deklarovateľ dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov (teda, ak dodanie tovaru nie je sporné, pričom v danom prípade sporné je), respektíve tieto subjekty stotožniť a pod.

58. Zamietnutie uplatneného nároku na odpočet DPH je podľa označenej judikatúry možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca. V danom prípade však právne posúdenie veci žalovaným nebolo založené na daňovom podvode, ale na nesplnení hmotnoprávných podmienok odpočítania DPH, konkrétne z dôvodu nepreukázania reálneho dodania tovaru a služieb žalobcovi zdaniteľnou osobou, t.j. z dôvodu nepreukázania materiálnych podmienok, čo si nemožno zamieňať s daňovým podvodom. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/42/2020 (v podľa neho veľmi podobnej veci), z ktorého rozsudku plynie, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, pričom právo na odpočet možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou – podvod a vedomosť. Skutkové okolnosti v tejto veci však úplne nezodpovedajú prejednávanej prípadu, pričom správny súd postupoval podľa rozhodovacej praxe Najvyššieho správneho súdu SR zohľadňujúcej rozsudok SD EÚ vo veci vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o., ktorá sa prejavila napríklad v rozsudku sp.zn. 3Sfk/33/2021 zo dňa 25.07.2023. Správny súd má za to, že splnením kritérií v zmysle zmienených rozsudkov nedošlo k prekročeniu rozsahu nevyhnutného na ochranu verejných financií uplatnením systému zodpovednosti bez zavinenia žalobcu. V postupe daňových orgánov bola rešpektovaná zásada neutrality dane - žalobca netvrdil a správca dane preverovaním nezistil inú zdaniteľnú osobu, ktorá mohla dodať sporné tovary a služby. Pokiaľ žalobca v bodoch 10, 18, prípadne 25 a nasl. správnych žalôb s poukazom na judikatúru namietal, že sa nedopustil daňového podvodu ani o zapojení do neho nemal žiadnu vedomosť, tieto námietky sú mimo rámca právneho posúdenia predmetných prípadov, nakoľko k odmietnutiu priznania práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov došlo z dôvodu, že žalobca nepreukázal hmotnoprávne/materiálne podmienky predmetného práva. Argumentácia žalobcu vo vzťahu k daňovému podvodu či jeho vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je preto v tomto smere irelevantná.

59. Žalobca v správnych žalobách vytýkal žalovanému, že mu ukladal povinnosť detailne poznať svojho zmluvného partnera, avšak obchodno-právny vzťah nie je manželstvom na celý život, dokonca nie je nevyhnutné osobne poznať štatutárneho zástupcu zmluvnej strany. Namietal tiež to, že ustanovenia o povinnosti vedenia evidencií a dôkazov nemôžu byť vykladané ad absurdum. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 23.06.2010, sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR zo dňa 23.02.2011, sp. zn. III. ÚS/78/2011-17, z ktorých plynie, že: Daňový subjekt (žalobca) disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca), na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Žalobca nebol povinný detailne poznať úplný obsah podnikania jeho dodávateľov ani mať s nimi nadštandardné osobné vzťahy a žalovaný to netvrdil. Je však súčasťou

elementárnej podnikateľskej obozretnosti poznať obchodného partnera do takej miery, aby mal istotu, že dohodnuté obchody - zdaniteľné plnenia budú v súčinnosti s ním dostatočne preukázané v rozsahu potrebnom pre priznanie nadmerného odpočtu DPH. Žalobca bol spôsobilý zaistiť si v rámci dvojstranných vzťahov so svojimi dodávateľmi, ktorých bol bezprostredným účastníkom, podklady, ktoré by osvedčovali realizáciu zdaniteľných plnení tak, ako to vyplýva z predložených faktúr. Žalobca však okrem spochybnených základných účtovných odkladov nepredložil nič navyše napriek tomu, že požiadavka správcov dane na alternatívnom preukázaní priebehu zdaniteľných obchodov, t.j. nielen obligatónnymi účtovnými dokladmi, je zo zmienovaných dôvodov ľahkej zneužitelnosti v podnikateľskej obci už notorieta. Žalobca v správnych žalobách uviedol, že nie je zrejmé, čo viac mal ešte predložiť k faktúram. Správca dane, žalovaný ani správny súd nie sú žalobcovi oprávnení radiť, aké doklady mal ešte k faktúram doložiť, nakoľko dôkazná povinnosť (spôsob, akým ju naplní) je na žalobcovi. Daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na prijatie záveru o nepreukázaní dodania tovaru žalobcovi. Na základe nimi vykonaného dokazovania, s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH, potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne zrealizované deklarovateľmi dodávateľmi, t.zn. zdaniteľnými osobami. Vzhľadom na neunesenie dôkazného bremena žalobcom bol postup správcu dane spočívajúci vo vyrubení rozdielu dane v dôsledku nesplnenia podmienok na odpočet dane príliehavý zistenému skutkovému stavu a súladný so zákonom.

60. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti a nedôvodnosť žalobných námietok žalobcu, správny súd podľa § 190 SSP správnu žalobu zamietol.

61. O náhrade trov konania vo vzťahu k žalobcovi rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že mu náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca v konaní nebol úspešný.

62. Toto rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku. Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia.

Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom správnom súde.

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 krajský 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. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. 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.