

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: BB-75S/29/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200197
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 12. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Denisa Slivová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2023:6022200197.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Denisy Slivovej a členov senátu JUDr. Petra Molčana a JUDr. Kataríny Petráň Vinczeovej (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: ARKAS, s.r.o., so sídlom Rudohorská 33, 974 11 Bratislava, IČO: 44 262 582, právne zastúpený: Ulianko & partners, s.r.o., so sídlom Nám. SNP 37, 960 01 Zvolen, IČO: 36 856 517, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100207249/2022 zo dňa 01. februára 2022, takto

rozhodol:

Správny súd v Banskej Bystrici žalobu z a m i e t a .

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

odôvodnenie:

Priebeh administratívneho konania

Prvostupňové rozhodnutie

1. Daňový úrad Banská ako správca dane rozhodnutím č. 101619867 zo dňa 02.09.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 3.322,60,- Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018. Správny orgán prvého stupňa vykonal u žalobcu v dňoch 07.04.2020 do 31.03.2021 daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2018.

2. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2018 vyhotovil správca dane Protokol č. 100449777/2021 zo dňa 17.03.2021. Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 8.486,96 Eur, z toho vo výške 2.100,- Eur z nasledujúcich faktúr od daňového subjektu G-global s. r. o., so sídlom Priehradná 8, 962 33 Budča, IČO: 31 336 591 (ďalej len G-global s. r. o.):

- faktúra č. 201815, interné č. 2018/229, dátum dodania: 30.07.2018, základ dane 1.500,- Eur, DPH 20 %: 300,- Eur, suma celkom 1.800,- Eur, predmet fakturácie: 18 ks pneumatík GT-Radial 225/75 R 16C, cena za 1 ks 100,- Eur bez DPH a

- faktúra č. 201816, interné č. 2018/230, dátum dodania: 30.07.2018, základ dane: 9.000,- Eur, DPH 20 %: 1.800,- Eur, suma celkom: 10.800,- Eur, predmet fakturácie: agregát XARIOS 350-3ks, cena za 1 ks s montážou 3.000,- Eur bez DPH.

3. Správca dane v rámci preverovania obchodov dňa 15.10.2020 vykonal miestne zisťovanie u dodávateľa G-global s. r. o. Predmetom miestneho zisťovania bolo preverenie uskutočnených zdaniteľných plnení za zdaňovacie obdobie júl 2018 pre žalobcu. Na adrese sídla spoločnosti sa nachádzal rodinný dom s prísluším pozemkom. Celá plocha pozemku bola oplotená. Označenie spoločnosti G-global s. r. o. sa na uvedenej nehnuteľnosti nenachádzalo. Správcovi dane sa v čase výkonu miestneho zisťovania na uvedenej adrese nepodarilo nikoho zastihnúť.

4. Správca dane následne zaslal na adresu sídla daňového subjektu G-global s. r. o. výzvu č. 101601296/2020 zo dňa 19.10.2020, v ktorej daňový subjekt vyzval na predloženie daňových a účtovných dokladov za zdaňovacie obdobie január 2018 – august 2018. Predmetná výzva bola daňovému subjektu G-global s. r. o. doručená dňa 09.11.2020. Uvedený daňový subjekt doklady požadované správcom dane nepredložil.

5. Správca dane sa v rámci preverovania obchodov snažil vypočuť i svedka A. B. – konateľa spoločnosti G-global s. r. o. Z uvedeného dôvodu mu bolo zaslané predvolanie na výsluch svedka č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 26.11.2020, ktoré mu bolo doručené dňa 16.11.2020. A. B. sa na výsluch svedka nedostavil a svoju neúčasť na ústnom pojednávaní neospravedlnil. Z uvedeného dôvodu správca dane zaslal Colnému úradu Banská Bystrica žiadosť o predvedenie A. B. č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 18.12.2020. Dňa 24.12.2020 bolo správcovi dane doručené všeobecné podanie od daňového subjektu G-global s. r. o., v prílohe ktorého sa konateľ uvedenej spoločnosti vyjadril, že v zdaňovacích obdobiach január 2018 až august 2018 vykonával zdaniteľné plnenia pre žalobcu. Pri uzatváraní obchodnej spolupráce a preverovaných transakciách vystupoval za spoločnosť G-global s. r. o. jej konateľ A. B. a za spoločnosť žalobcu taktiež jej konateľ A. C.. Keďže spoločnosť G-global s. r. o. podľa vyjadrenia jej konateľa nedisponovala evidenciou účtovníctva za rok 2018 v dôsledku prebiehajúcej daňovej kontroly, nevedel sa jej konateľ vyjadriť o aké zdaniteľné obchody sa jednalo. Dňa 24.12.2020 bolo správcovi dane doručené i ďalšie všeobecné podanie od daňového subjektu G-global s. r. o., v ktorom konateľ spoločnosti ospravedlnil svoju neúčasť na pojednávaní, ktoré sa malo uskutočniť dňa 16.12.2020.

6. Za účelom náležitého zistenia skutkového stavu správca dane nahliadol aj do časti daňového spisu z daňovej kontroly daňového subjektu G-global s. r. o., vykonávanej na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2018, ktorá bola vykonávaná Daňovým úradom Banská Bystrica, pobočka Žiar nad Hronom. Nahliadnutím do daňového spisu správca dane zistil, že pán A. B. predložil správcovi dane daňové a účtovné doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2018. Iné daňové a účtovné doklady (za iné zdaňovacie obdobia) neboli daňovým subjektom predložené.

7. Z odpovedi od UniCredit Banky a. s. získal správca dane informácie, že daňový subjekt G-global s. r. o. mal u uvedeného poskytovateľa bankových služieb vedený účet, ktorého zakladateľom a disponentom bol A. B..

8. Na podklade odpovede zo Sociálnej poisťovne zo dňa 04.02.2021 správca dane taktiež zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január 2018 – august 2018 daňový subjekt G-global s. r. o. nezamestnával žiadnych zamestnancov.

9. Správca dane v ďalšej časti prvostupňového rozhodnutia poukázal na to, že žalobca k daňovej kontrole predložil dodávateľské faktúry od spoločnosti G-global s. r. o., z ktorých si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2018 uplatnil odpočítanie dane. K zdaniteľným plneniam uvedeným na faktúrach prijatých od tejto spoločnosti však nepredložil správcovi dane žiadne iné doklady a dôkazy preukazujúce ich reálne uskutočnenie. Kontrolou správca dane spochybnil vierohodnosť údajov uvedených na faktúrach z dôvodu, že pravdivo nepreukazovali to, čo bolo v nich obsiahnuté. V Zápisnici o začatí daňovej kontroly č. 100755559/2021 zo dňa 07.04.2020 sa konateľ žalobcu na otázku správcu dane, či mal žalobca uzatvorené obchodné zmluvy v zdaňovacom období január 2018 – august 2018 vyjadril, že písomné obchodné zmluvy neboli uzatvorené.

10. Vykonanou kontrolou správca dane zistil, že daňový subjekt G-global s. r. o. v zdaňovacom období júl 2018 nedisponoval žiadnym hnuiteľným majetkom. Správca dane ďalej získal informácie, že vyššie uvedený daňový subjekt podal daňové priznanie z DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2018, predmetnú daň síce priznal, no vykázal nízku vlastnú daňovú povinnosť. Ten istý daňový subjekt v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2018, ani v kontrolnom výkaze za

zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2018 nedeclaroval v predmetnom zdaňovacom období plnenia od iných dodávateľov.

11. Na podklade výsledkov z miestneho zisťovania správca dane dospel k záveru, že spoločnosť G-global s. r. o. nemala reálne sídlo, ktoré bolo možné kvalifikovať ako sídlo hospodárskej a obchodnej činnosti spoločnosti, mala len virtuálne sídlo na adrese D. X, XXX XX E.. Nemala žiadne skladové, či iné priestory na vykonávanie činnosti, rovnako nedisponovala žiadnym materiálno – technickým vybavením. So správcou dane nekomunikovala a jej konateľ nepreberal zásielky. Vyššie uvedený daňový subjekt nepredložil na výzvu správcu dane daňové doklady a správca dane z nahliadnutia do spisu daňového subjektu z daňovej kontroly taktiež zistil, že tento správca dane vo svojom vyjadrení zo dňa 19.10.2020 zavádzal, keď uviedol že požadované daňové doklady nemôže predložiť z dôvodu prebiehajúcej daňovej kontroly.

12. Žalobca správcovi dane nepreukázal, prečo nakúpil tovar práve od deklarovaného dodávateľa G-global s. r. o. Nepredložil žiadne dôkazy o skutočnom dodaní tovaru, nepreukázal kto zabezpečil dopravu uvedeného tovaru, kde bol tovar naložený a kde bola vykládka tovaru. Taktiež nebolo zrejmé, kto za spoločnosť G-global s. r. o. zabezpečil montáž troch kusov agregátu a kde bola montáž uskutočnená. Neuviedol ako bola poskytnutá od spoločnosti G-global s. r. o. záruka na nakúpený tovar, ani to ako by boli riešené prípadné reklamácie tovaru. Dodanie a montáž predmetných plnení nepotvrdil ani konateľ daňového subjektu G-global s. r. o. A. B..

13. Na základe vyššie uvedených skutočností nebolo podľa vyjadrenia správcu dane vierohodným spôsobom preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a spoločnosťou G-global s. r. o. Správca dane nespochyboval, že žalobca si splnil všetky povinnosti v zmysle Zákona o DPH, ale že neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa nestal súčasťou daňového podvodného konania. Správca dane zistil, že žalobcu síce neporušil priamo ustanovenia Zákona o DPH, ale mal dôkazy (z údajov z analytického systému kontrolných výkazov, z údajov z informačného systému Finančnej správy) o tom, že zdaniteľné obchody – dodanie tovaru od dodávateľa G-global s. r. o. sa neuskutočnili tak, ako je uvedené na faktúrach a správca dane zistil, že sa žalobca zapojil do konania, ktoré vykazovalo znaky podvodu, t.j. podvodu sa dopustili iné osoby v reťazci spoločností, ktorého súčasťou bol aj žalobca. Na základe zistených skutočností správca dane žalobcovi neuznal odpočítanie dane od dodávateľa G-global s. r. o. v sume 2.100,- Eur.

14. Vyššie uvedenou daňovou kontrolou bolo taktiež zistené, že si žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 8.485,96 Eur, z toho vo výške 992,60 Eur z nasledujúcich faktúr od daňového subjektu RCH Group s. r. o., so sídlom Trnavská 2049/56, 903 01 Senec, IČO: 46 817 972 (ďalej len „RCH Group s. r. o.“):
- faktúra č. 20180135, interné č. 2272018, dátum dodania: 31.07.2018, základ dane 2.618,- Eur, DPH 20 %: 523,60 Eur, suma celkom 3.141,60 Eur, predmet fakturácie: pomocné a manipulačné práce pri nakládke a vykládke tovaru a
- faktúra č. 20180143, interné č. 2282018, dátum dodania: 31.07.2018, základ dane: 2.345,- Eur, DPH 20 %: 469,- Eur, suma celkom: 2.814,- Eur, predmet fakturácie: umývanie a čistenie exteriéru a interiéru os. vozidla, čistenie a údržba vozového parku, dezinfekcia kabín a úložného priestoru a náklady na dopravu (ZV-KE-ZV).

15. Správca dane v rámci preverovania obchodov zaslal na adresu sídla daňového subjektu RCH Group s. r. o. výzvu č. 101126613/2020 zo dňa 06.07.2020, v ktorej daňový subjekt vyzval na predloženie daňových a účtovných dokladov za zdaňovacie obdobie január 2018 – august 2018. Výzva sa však správcovi dane vrátila dňa 09.07.2020 s poznámkou „adresát neznámy“.

16. Správca dane dňa 24.08.2020 zaslal v zmysle § 25 ods. 1 a § 20 ods. 1 Daňového poriadku predvolanie na výsluch svedka č. 101342115/2020 F. G., konateľovi spoločnosti RCH Group s. r. o., ktoré mu bolo doručené dňa 26.08.2020. Uvedený svedok sa ospravedlnil a na výsluch sa nedostavil. Následne správca dane svedkovi F. G. dňa 02.10.2020 doručil opätovné predvolanie na jeho výsluch, ktorý sa v dôsledku pretrvávajúcej nepriaznivej epidemiologickej situácie taktiež neuskutočnil.

17. V súvislosti s výkonom daňovej kontroly na DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2018 – august 2018 bola na Colný úrad Trnava zaslaná žiadosť o predvedenie č. 101754307/2020 zo dňa

19.11.2020 svedka F. G.. Svedok mal byť predvedený dňa 08.12.2020 o 10.30 h. na Daňový úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda. Dňa 08.12.2020 pracovníci Colného úradu Trnava oznámili zamestnancom správcu dane, že menovaný sa na adrese svojho trvalého bydliska nenachádzal, avšak na uvedenej adrese sa nachádzala jeho matka, ktorá uviedla, že nevie kde sa jej syn zdržiava. Ďalej uviedla i to, že jej syn – F. G. je závislý na omamných a iných návykových látkach.

18. Správca dane na základe výpisov z bankového účtu č. H. XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX konštatoval, že spoločnosť RCH Group s. r. o. mala zriadený bežný účet, pričom na účet boli pripisované peňažné prostriedky, ktoré boli následne po ich pripisovaní na účet vyberané v hotovosti pánom A. I..

19. Na podklade odpovede zo Sociálnej poisťovne zo dňa 10.03.2021 správca dane taktiež zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január 2018 – august 2018 daňový subjekt RCH Group, s. r. o. nezamestnával žiadnych zamestnancov.

20. Správca dane v ďalšej časti prvostupňového rozhodnutia poukázal na to, že žalobca k daňovej kontrole predložil dodávateľské faktúry od spoločnosti RCH Group s. r. o., z ktorých si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2018 uplatnil odpočítanie dane. K zdaniteľným plneniam uvedeným na faktúrach prijatých od tejto spoločnosti však nepredložil správcovi dane žiadne iné doklady a dôkazy preukazujúce ich reálne uskutočnenie. Kontrolou správca dane spochybnil vierohodnosť údajov uvedených na faktúrach z dôvodu, že pravdivo nepreukazovali to, čo bolo v nich obsiahnuté. V Zápisnici o začatí daňovej kontroly č. 100755559/2021 zo dňa 07.04.2020 sa konateľ žalobcu na otázku správcu dane, či mal žalobca uzatvorené obchodné zmluvy v zdaňovacom období január 2018 – august 2018 vyjadril, že písomné obchodné zmluvy neboli uzatvorené.

21. Vykonanou kontrolou správca dane zistil, že daňový subjekt RCH Group s. r. o. v zdaňovacom období január 2018 – august 2018 nedisponoval žiadnym hnutelným majetkom. Správca dane ďalej získal informácie, že vyššie uvedený daňový subjekt dlžil na DPH sumu vo výške 44.165,11 Eur a bola mu zrušená registrácia pre DPH ku dňu 31.10.2020.

22. Správca dane mal v dôsledku zistenia o nekontaktnosti dodávateľskej spoločnosti RCH Group s. r. o. za to, že uvedené vyvracia vierohodnosť a preukaznosť dokladov. Správca dane zdôraznil, že v prípade, ak sa mu daňový subjekt vyhýba, alebo svojím konaním znemožňuje správcovi dane vykonať úkon, je sám nedôveryhodný a nemožno tak prijať za vierohodný dôkazný prostriedok znejúci na takýto subjekt. Súčasne je taký dôkazný prostriedok nepreukázaný, keďže nemožno jeho pravosť a pravdivosť údajov v ňom uvedených overiť v účtovníctve nekontaktného subjektu. Pokiaľ v tomto prípade nebolo možné u dodávateľa overiť preverované doklady zaúčtované v účtovníctve žalobcu a skutočnosti v nich uvedené, sú tieto doklady nepreukazné. Sám osebe takýto doklad nepreukazuje, že sa deklarovaný obchod uskutočnil, resp. že sa uskutočnil tak, ako bolo v doklade uvedené. Na základe uvedeného mal správca dane za zo, že nebolo vierohodným spôsobom preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a spoločnosťou RCH Group s. r. o.

23. Správca dane zároveň konštatoval, že nespochybnil, že žalobca si splnil všetky povinnosti v zmysle Zákona o DPH, ale že neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa nestal súčasťou daňového podvodného konania. Z údajov z analytického systému kontrolných výkazov a z údajov informačného systému Finančnej správy získal správca dane dôkazy o tom, že zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako je uvedené na faktúrach. Správca dane zistil, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazovalo znaky podvodu, t.j. podvodu sa dopustili iné osoby v reťazci spoločností, ktorého súčasťou bol aj žalobca.

24. Na základe vyššie opísaných skutočností správca dane uviedol, že ním zaobstarané dôkazy mali znaky podvodu a preto u žalobcu neuznal odpočítanie dane od dodávateľa RCH Group s. r. o. v sume 992,- Eur.

25. Správcovi dane bolo na základe predložených dokladov k daňovej kontrole ďalej zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 8.485,86 Eur, z toho vo výške 230,- Eur z nasledujúcej faktúry od daňového subjektu BA group s. r. o. (v OR SR od 25.01.2019 zapísaná ako Ferrel & Co one s. r. o., so sídlom Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava), IČO: 48 306 282 (ďalej len „Ferrel CO one s. r. o.“):

- faktúra č. 2018124, interné č. 2262018, dátum dodania: 31.07.2018, základ dane 1.150,- Eur, DPH 20 %: 230,- Eur, suma celkom 1.380,- Eur, predmet fakturácie: administratívne práce v mesiaci júl podľa zmluvy.

26. Za účelom preverovania obchodov správca dane na základe faktúry od vyššie uvedeného dodávateľa žalobcu skúmal ekonomické operácie od ich zaúčtovania u spoločnosti Ferchel & Co one s. r. o. vo vzťahu k skutočnému obsahu právneho úkonu a iných skutočností rozhodujúcich pre určenie dane alebo vybranie dane. Za týmto účelom správca dane vykonal nižšie uvedené úkony.

27. Správca dane zaslal na adresu sídla daňového subjektu Ferchel & Co one s. r. o. výzvu č. 101555015/2020 zo dňa 08.10.2020, v ktorej daňový subjekt vyzval na predloženie daňových a účtovných dokladov za zdaňovacie obdobie január 2018 – august 2018. Predmetná výzva sa správcovi dane vrátila dňa 16.10.2020 s poznámkou „adresát je neznámy“. Uvedený daňový subjekt doklady požadované správcom dane nepredložil.

28. Správca dane sa v rámci preverovania obchodov snažil kontaktovať aj bývalého konateľa daňového subjektu Ferchel & Co one s. r. o. – J. K. E., ktorého výzvou č. 101687510/2020 zo dňa 05.11.2020 vyzval na predloženie daňových a účtovných dokladov za zdaňovacie obdobie január 2018 – august 2018. V odpovedi doručenej správcovi dane dňa 27.11.2020 sa bývalý konateľ Ferchel & Co one s. r. o. vyjadril, že nedisponuje žiadanými dokladmi spoločnosti Ferchel & Co one s. r. o.

29. Z výpisov z bankových účtov spoločnosti Ferchel & Co one s. r. o. správca dane zistil, že na jej účet boli pripisované finančné prostriedky od rôznych spoločností a tieto boli následne vybrané z účtu, buď ako výber z bankomatu alebo ako výber v hotovosti K. E..

30. Správca dane v rámci preverovania obchodov nazrel aj do časti daňového spisu z daňovej kontroly na DPH u daňového subjektu Ferchel & Co one s. r. o. za zdaňovacie obdobie júl 2018, pričom získal nižšie uvedené informácie:

31. Správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu u daňového subjektu Ferchel & Co one s. r. o. predvolal bývalého konateľa J. E. na ústne pojednávanie, na ktoré sa nedostavil, ale správcovi dane sa telefonicky ospravedlnil. V telefonickom rozhovore uviedol, že v decembri 2018 spoločnosť predal a doklady odovzdal novému konateľovi. Následne na e-mailové adresy správcu dane zaslal zápisnicu zo zasadnutia mimoriadneho valného zhromaždenia spoločnosti BA group s. r. o. zo dňa 28.12.2018 a osvedčenie o pravosti podpisu zo dňa 07.01.2019, preberací protokol o prevzatí agendy a dokumentov obchodnej spoločnosti BA group s. r. o. zo dňa 04.01.2019, zoznam prijatých faktúr za obdobie 01.07.2018 – 31.07.2018, zoznam vydaných faktúr za obdobie 01.07.2018 – 31.07.2018 a zoznam DPH dokladov za obdobie 01.07.2018 – 31.07.2018. Následne správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu zaslal spoločnosti Ferchel & Co one s. r. o. výzvu na predloženie dokladov, ktorá sa správcovi dane vrátila späť s poznámkou „adresát neznámy“. Z uvedeného dôvodu správca dane vykonal miestne zisťovanie na adrese L. XXX M. E., kde sa nachádzali priestory spoločnosti „MojeSídlo.sk“, „Virtuálne sídlo za skvelú cenu“, „Trvalý pobyt v Bratislave“ a „Miesto podnikania pre živnostníkov“, ktorá poskytovala pre obchodné spoločnosti adresu virtuálneho sídla. Pracovníčka, ktorú správca dane oslovil uviedla, že spoločnosť Ferchel & Co one s. r. o. na uvedenej adrese nemá zriadené sídlo a ani si zriadené sídlo neobjednala, že pravdepodobne došlo k zneužitiu adresy.

32. Dňa 13.06.2019 správca dane uskutočnil s bývalým konateľom Ing. Bohusom výsluch svedka, ktorý do zápisnice uviedol, že účtovníctvo spoločnosti viedol sám a odovzdal ho novému konateľovi, ktorého nepoznal. Spoločnosť vykonávala administratívne práce, sprostredkovateľské služby a služby v oblasti ekonomického poradenstva v priestoroch jeho súkromného bytu. Spoločnosť nemala zamestnancov a k odberateľom sa bývalý konateľ vyjadril, že správcovi dane zaslal zoznam vystavených faktúr s uvedenými názvami spoločností.

33. Správca dane poukázal na to, že v prvom rade skúmal, či predmetné služby podľa predloženej faktúry dodal deklarovaný dodávateľ Ferchel & Co one s. r. o., a či tento dodávateľ bol schopný predmetnú dodávku realizovať. Preukázanie materiálneho plnenia k deklarovaným dodávkam a ich pridruženie (priama súvislosť) k osobe dodávateľa je prakticky možné iba v prípade, ak samotný dodávateľ vie formálne a vecne potvrdiť, že dodávku skutočne vykonal.

34. Vychádzajúc z tvrdenia správcu dane, žalobca k zdaniteľným plneniam uvedeným na dodávateľskej faktúre od spoločnosti Ferckel & Co one s. r. o., z ktorej si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2018 uplatnil odpočet dane, nepredložil správcovi dane okrem faktúry žiadne iné doklady a dôkazy preukazujúce ich reálne uskutočnenie. Správca dane spochybnil vierohodnosť údajov uvedených na faktúre z dôvodu, že pravdivo nepreukazovali to, čo bolo v nej uvedené. V Zápisnici o začatí daňovej kontroly č. 100755559/2021 zo dňa 07.04.2020 sa konateľ žalobcu na otázku správcu dane, či mal žalobca uzatvorené obchodné zmluvy v zdaňovacom období január 2018 – august 2018 vyjadril, že písomné obchodné zmluvy neboli uzatvorené.

35. Vykonanou kontrolou správcu dane taktiež zistil, že daňový subjekt Ferckel & Co one s. r. o. v zdaňovacom období január 2018 – august 2018 nedisponoval žiadnym huteľným majetkom, ani nezamestnával žiadnych zamestnancov. Vyššie uvedená spoločnosť dlhovala na DPH sumu vo výške 35.236,42 Eur. Správca dane získal taktiež informácie, že daňový subjekt Ferckel & Co one s. r. o. podal daňové priznanie z DPH za zdaňovacie obdobie júl 2018. Predmetnú daň síce priznal, no do štátneho rozpočtu ju neodviedol. Daňový subjekt Ferckel & Co one s. r. o. v daňovom priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2018 ani v kontrolnom výkaze za zdaňovacie obdobie júl 2018 nedeclaroval v predmetnom zdaňovacom období žiadne prijatie zdaniteľného plnenia od iných dodávateľov. Dňa 12.07.2019 bola z úradnej moci u uvedeného daňového subjektu zrušená registrácia pre DPH. Daňový subjekt Ferckel & Co s. r. o. od 01.09.2019 nebol platiteľom DPH.

36. Vyššie uvedené zistenie nekontaktnosti daňového subjektu podľa názoru správcu dane malo za následok nedostatočnú vierohodnosť a preukázanosť dokladov. V kontexte uvedeného správcu dane opätovne poukázal na to, že v prípade, ak sa daňový subjekt správcovi dane vyhýba alebo svojím konaním mu znemožňuje vykonať úkon, je sám nedôveryhodný a nemožno tak prijať za vierohodný dôkazný prostriedok znejúci na takýto subjekt. Súčasne je nutné takýto dôkazný prostriedok považovať za nepreukázaný, keďže nemožno jeho pravosť a pravdivosť v ňom uvedených údajov overiť v účtovníctve nekontaktného subjektu.

37. Správca dane ďalej vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti konštatoval, že nemal vierohodným spôsobom za preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a spoločnosťou Ferckel & Co one s. r. o. Aj napriek výzve žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktorými by vyvrátil vyššie uvedené skutočnosti, nepreukázal, kto vykonal administratívne služby deklarované faktúrou prijatou od spoločnosti Feckel & Co one s. r. o., kde boli vykonané, o aké konkrétne administratívne služby sa jednalo, kto a akým spôsobom za žalobcu zadával pokyny, resp. podklady na vykonávanie týchto služieb a komu boli tieto služby za žalobcu odovzdané.

38. Správca dane nespochyboval, že žalobca si splnil všetky povinnosti v zmysle Zákona o DPH, ale že neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa nestal súčasťou podvodného konania. Správca dane mal za to, že preukázal, že deklarované zdaniteľné plnenia neboli žalobcovi dodané osobou na faktúre uvedenou, t.j. spoločnosťou Feckel & Co one s. r. o. Poukázal na zásadnú skutočnosť, že účtovné a daňové doklady neboli touto spoločnosťou v priebehu daňovej kontroly predložené, čím nebolo správcovi dane umožnené skontrolovať pravdivosť údajov uvedených v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie júl 2018.

39. Žalobca neporušil priamo konkrétne ustanovenia zákona o DPH, ale správca dane mal dôkazy (z údajov z analytického systému kontrolných výkazov, z údajov z informačného systému Finančnej správy) o tom, že zdaniteľné obchody – dodanie služieb od dodávateľa Ferckel & Co one s. r. o. sa neuskutočnili tak, ako to bolo uvedené na faktúre a správca dane zistil, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazovalo znaky podvodu, resp. podvodu sa dopustili iné osoby v reťazci spoločností, ktorého súčasťou bol i žalobca. Preto správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane od dodávateľa Ferckel & Co one s. r. o. v sume 230,- Eur.

40. V ďalšej časti prvostupňového rozhodnutia správca dane konštatoval, že skutkový stav vyhodnotil v kontexte judikatúry Európskeho súdneho dvora. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 z obsahu ktorého vyplýva, že „pojmem daňový podvod sa v danej súvislosti stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. s nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú

daň a ďalší si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti“.

41. Taktiež poukázal na to, že „ak sa preukáže, že dodávka bola uskutočnená pre platiteľa, ktorý vedel alebo mohol a mal vedieť, že sa kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, prináleží odmietnuť právo na odpočítanie dane z titulu účasti na podvode (rozsudok č. C-439/04 a C-440/04 vo veci Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL).

42. Správca dane zdôraznil, že v zmysle vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 preukázanie podvodného konania s následkom odopretia nároku na odpočítanie dane z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode zo strany správcu dane vyžaduje kladne zodpovedať na nasledujúce štyri kumulatívne položené otázky:

- 1) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- 2) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- 3) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- 4) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

43. Pri hodnotení, či u posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik správca dane uviedol, že spoločnosti G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. nepredložili správcovi dane účtovníctvo, neumožnili preveriť plnenia uvedené na faktúrach a nepreukázali, kto zdaniteľné plnenia reálne uskutočnil. Z dôvodu neumožnenia preverenia účtovníctva správcom dane v spoločnostiach spoločnosti G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. správca dane nezistil, či daň uvedená na vystavených faktúrach, za deklarované zdaniteľné plnenia bola zaúčtovaná v účtovníctve, priznaná a zaplatená do štátneho rozpočtu. Správca dane mal za to, že toto konanie viedlo u vyššie uvedených dodávateľských spoločností k daňovému úniku. Uvedené zistenia správca dane vyhodnotil ako dôkaz toho, že pri odpočítaní dane z faktúr vystavených vyššie deklarovateľmi dodávateľmi v daňovom priznaní podanom žalobcom za zdaňovacie obdobie júl 2018 došlo k daňovému úniku.

44. Správca dane ďalej skúmal, či ním zistený daňový únik bol spojený s obchádzaním zákona. Poukázal na to, že spoločnosti G-global s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. nemali ekonomické, materiálne a personálne zabezpečenie pre dodanie fakturovaných zdaniteľných plnení. Nemali vlastné alebo prenajaté prevádzkové priestory a nemali ani technické vybavenie, ktoré by využívali za účelom uskutočnenia ekonomickej činnosti. Spoločnosť RCH Group s. r. o. taktiež nemala ekonomické, materiálne a personálne zabezpečenie pre dodanie fakturovaných zdaniteľných plnení. Nemala vlastné alebo prenajaté prevádzkové priestory a nemala ani technické vybavenie, ktoré by využívala za účelom uskutočnenia ekonomickej činnosti. Jej konateľ – F. G. je podľa vyjadrenia jeho matky osoba závislá na omamných a návykových látkach. Spoločnosti G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. nepredložili správcovi dane požadované daňové a účtovné doklady, na výzvy správcu dane nereagovali. Písomnosti adresované daňovým subjektom RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. sa správcovi dane vracali s poznámkou poštového doručovateľa „adresát neznámy“. Správca dane mal teda za to, že preukázal, že daňové zvýhodnenie žalobcu získané odpočítaním dane na základe faktúr prijatých od deklarovateľných dodávateľov G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. bolo priamo spojené s obchádzaním zákona, pretože uvedené spoločnosti sa ako dodávateľia žalobcu dopustili daňového úniku.

45. Následne správca dane posudzoval, či deklarované zdaniteľné obchody žalobcu boli spojené s konaním, ktoré malo znaky podvodného konania. Správca dane nespochybňoval existenciu zdaniteľných plnení, ale spochybňoval dodanie zdaniteľných plnení žalobcovi zo strany dodávateľov spoločnosti G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. Preverované dodávky od jednotlivých dodávateľov niesli v sebe podľa správcu dane prvky konania, ktoré sa javilo ako obchádzanie zákona. Správca dane zdôraznil, že počas výkonu daňovej kontroly získal dôkazy a preukázal, že posudzované zdaniteľné obchody medzi dodávateľmi G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. a žalobcom ako odberateľom súviseli s podvodným konaním.

46. Správca dane taktiež skúmal, či žalobca vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zapojil do konania, ktoré malo znaky obchádzania zákona a ktorého sa dopustili spoločnosti G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. V kontexte uvedeného správca dane preveroval u žalobcu jeho konanie pri zabezpečovaní predmetných plnení, vyhodnocoval všetky predložené doklady, informácie získané pri vykonanom miestnom zisťovaní, informácie získané z informačného systému Finančnej správy a informácie získané z nahliadnutia do časti daňových spisov iných daňových subjektov vo vzájomnej súvislosti a konanie žalobcu vyhodnotil ako neobozretné a neuvážlivé. Správca dane zdôraznil, že žalobca si dostatočne neoveril svojich dodávateľov, neuskutočnil prieskum trhu, nezískal informácie o dodávateľoch spoločnosti G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o., nezisťoval, či uvedení dodávateľia mali k dispozícii materiálne, personálne, technické zabezpečenie a odborné znalosti. Uvedené bolo podľa vyjadrenia správca dane dôkazom o tom, že žalobca konal neopatrne a neprijal žiadne opatrenia, ktoré bolo možné od neho rozumne očakávať, aby zabránil svojej účasti na konaní majúcom znaky obchádzania zákona.

47. V ďalšej časti prvostupňového rozhodnutia správca dane zdôraznil, že daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Pokiaľ si platiteľ uplatňoval nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, nepostačovalo iba predloženie faktúry, dodacích listov, ale musel byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Skutočné dodanie tovaru alebo služieb, 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 (vystavenie faktúry), ale je nevyhnuté preukázať aj vecné naplnenie. Správca dane mal za to, že na strane žalobcu preukázal neprijatie žiadneho rozumného opatrenia na zabránenie jeho účasti na daňovom podvode, aby sa nestal účastníkom takého konania v zmysle bodu 48. Rozsudku ESD č. C-277/14 vo veci PPUH Stehcomp sp. j. N. H., O. H., O. H.. Správca dane zdôraznil, že žalobca mal vyššie uvedené správanie uplatňovať počas podnikania bez časového ohraničenia, bez ohľadu na to, či vedel alebo mal vedieť, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcich právo poskytované zásadou neutrality DPH. Spoločnosti G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. neodviedli daň zo zdaniteľných obchodov, ktoré mali dodať žalobcovi. So správcom dane nekomunikovali a nepredložili žiadne doklady, na ktorých vydanie ich správca dane vyzval. Správca dane považoval deklarované zdaniteľné plnenia spoločnosťami G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. za neoprávnený daňový únik, ktorý bol súčasne neoprávnenou daňovou výhodou u žalobcu.

48. Na základe vyhodnotenia vyššie uvedených dôkazov, správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v sume 3.322,60 Eur, ktorú si odpočítal z faktúr č. 201815 (int. č. 2018/229), č. 2018816 (int. č. 2018/230) prijatých od spoločnosti G-global s. r. o. v sume 2.100,- Eur, z faktúr č. 20170135 (int. č. 2272018), č. 2018143 (int. č. 2282018) prijatých od spoločnosti RCH Group s. r. o. v sume 992,60 Eur a z faktúry č. 2018124 (int. č. 2262018), prijatej od spoločnosti Ferckel & Co one s. r. o. v sume 230,- Eur. Dôvodom neuznania dane bola teda správcom preukázaná skutočnosť, že žalobca vedel, alebo mohol vedieť, že prijatím faktúr od spoločností G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. sa zapojil do konania, ktoré malo znaky obchádzania zákona, ktorého sa dopustili vyššie uvedené spoločnosti, pretože pri tomto konaní došlo k daňovému úniku priamo u žalobcu.

Druhostupňové rozhodnutie

49. Žalovaný rozhodnutím č. 100207249/2022 zo dňa 01.02.2022 prvostupňové rozhodnutie s poukazom na ust. § 74 ods. 4 Daňového poriadku, konajúc o odvolaní žalobcu, potvrdil. Žalovaný zopakoval skutkový stav zistený správcom dane a po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania, odvolaním napadnutého prvostupňového rozhodnutia, ako aj s obsahom pripojeného spisového materiálu uviedol, že nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchýlil od relevantných záverov obsiahnutých v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia. Mal za to, že tieto závery vytvárali dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku prvostupňového rozhodnutia. Preto sa s ním žalovaný stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci správcom dane za správne. Žalovaný vyhodnotil námietky žalobcu uvedené v odvolaní ako nedôvodné. K námietkam uvedeným v odvolaní uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania postupoval v súlade so zákonom a dbal

o to, aby skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Žalovaný zdôraznil, že správca dane všetky dôkazy získal zákonným spôsobom v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku dôkazmi, ktoré potvrdili prijatý záver správcu dane.

50. Žalobca v odvolaní namietal záver správcu dane, podľa ktorého správca dane zistil podvodné konanie, o ktorom mohol žalobca vedieť, pokiaľ by vykonal dostatočné overenie svojich dodávateľských spoločností G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. Žalovaný mal za to, že prvostupňové rozhodnutie nebolo vydané v rozpore so zákonom, správca dane za účelom správneho zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane žalobcu postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania, viedol rozsiahle dokazovanie, spoľahlivo zistil skutkový stav a neporušil žiadne práva žalobcu mu zaručené Ústavou Slovenskej republiky. Žalovaný nepovažoval uvedené odvolacie námietky žalobcu za dôvodné a mal za to, že s týmito sa správca dane dostatočne v prvostupňovom rozhodnutí vysporiadal.

51. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí ďalej poukázal na to, že žalobca uviedol, že si splnil všetky povinnosti vyplývajúce mu z príslušných ustanovení Zákona o DPH, Správneho poriadku a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré mu umožnili odpočítať DPH z faktúr vystavených uvedenými dodávateľmi, a že predložil správcovi dane všetky relevantné dôkazy o existencii obchodno-právneho vzťahu s týmito dodávateľskými spoločnosťami.

52. Podľa žalobcu bolo na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávatelia dopustili podvodného konania alebo nie. Žalobca trval na tom, že žiadne zo skutočností, ktoré zistil správca dane pri kontrole nepreukázali vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľov, ktoré tvorili základný predpoklad pre vyrubenie rozdielu dane. Žalovaný k týmto tvrdeniam konštatoval, že predloženie riadne zaúčtovaných dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, samotné faktúry, dodacie listy, objednávky a iné doklady, však ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo poskytnuté. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Žalovaný zdôraznil, že podľa ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa na základe zistených skutočností preukázalo, že platiteľ dane sa svojou participáciou zúčastnil na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňalo objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru alebo služby platiteľom dane a hospodárska činnosť. Nebolo preto v rozpore s právom únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré bolo možné od neho požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočnil nemohlo viesť k jeho účasti na daňovom podvode. V kontexte uvedeného žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/97/2009, v ktorom sa uvádza: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj na skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí“. Podľa ustálenej európskej judikatúry (napr. rozsudok ESD C-409/04 vo veci Teleos) a podľa bodu 45 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nebolo v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočnil, nevedlo k jeho účasti na daňovom podvode. V zmysle vyššie uvedeného žalovaný konštatoval, že sa stotožnil so závermi správcu dane, ktorý poukázal na nedostatočnú obozretnosť žalobcu a neoverenie si svojich obchodných partnerov. Žalobca si skutočne dostatočne neoveril svojich dodávateľov, neuskutočnil prieskum trhu, nezískal informácie o dodávateľovi G-global s.r.o., RCH Group s.r.o. a Ferckel & Co one s.r.o., nezisťoval, či uvedení

dodávatelia majú k dispozícii materiálne, personálne, technické a odborné zabezpečenie. Uvedené bolopodľa vyjadrenia žalovaného dôkazom, že žalobca konal neopatrne a neprijal žiadne opatrenia, ktoré bolo možné od neho rozumne očakávať, aby zabránil svojej účasti na konaní, ktoré malo znaky obchádzania zákona.

53. Podľa názoru žalovaného, daňový subjekt ako platiteľ dane, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane zo zdaniteľných plnení, musí jasne a jednoznačne vedieť preukázať opodstatnenosť vzniknutého nároku na odpočítanie dane. Zo zistenia správcu dane bolo zrejmé, že žalobca si nepreveril sídla dodávateľských spoločností, nezisťoval kým a ako budú práce vykonané, z čoho vyplýva, že neprijal

žiadne rozumné opatrenia na zabránenie svojej účasti na daňovom podvode. Uvedené skutočnosti preukázali, že daňový subjekt neprijal také rozumné opatrenia, ktoré bolo možné od neho očakávať, aby sa uistil, že sa uskutočnením týchto zdaniteľných obchodov nezapojí do daňového podvodu. Z dokazovania správcu dane vyplynulo, že dodávateľské spoločnosti mali sídlo uvedené v OR SR na adrese, kde sa nenachádzalo označenie spoločností, ďalej sa tu nenachádzali administratívne, technické alebo skladové priestory dodávateľských spoločností G-global s. r. o., RCH Group s.r.o. a Ferckel & Co one s. r. o., v ktorých by tieto spoločnosti vykonávali činnosti uvedené na vystavených faktúrach pre žalobcu, napr. administratívne práce alebo priestory, ktoré by slúžili ako skladové priestory pre uskladnenie pracovných strojov a technických pomôcok potrebných pre zabezpečenie fakturovaných služieb pre žalobcu. Zo zistení správcu dane teda vyplynulo, že spoločnosti nevykonávali ekonomickú činnosť na uvedenej adrese. Tieto spoločnosti zároveň neumožnili správcovi dane preveriť, či údaje uvedené v podaných daňových priznaniach boli pravdivé a so správcom dane nekomunikovali. Žalovaný poukázal i na to, že zo správcom dane vykonaných zistení bolo takisto zrejmé, že ani žalobca nepreukázal, kto za spoločnosti predmetné práce (napr. pomocné a manipulačné práce pri nakládke a vykládke tovaru) vykonal, kde bola uskutočňovaná nakládka a vykládka tovaru, kedy tieto práce boli vykonané, na ktorých motorových vozidlách, aké konkrétne motorové vozidlá boli prenajaté, kto bol ich držiteľom a vlastníkom, aké náklady na dopravu ZV-KE-ZV spoločnosti vznikli. Žalobca správcovi dane neuviedol, prečo na preverované zdaniteľné plnenia oslovil práve spoločnosti G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Ferckel & Co one s. r. o., napriek skutočnosti, že konatelia spoločností boli pred správcom dane nekontaktné osoby, keďže tieto nebolo možné predviesť ani príslušníkmi colného úradu. Žalobca napriek vyjadreným pochybnostiam správcom dane nepredložil žiadne dôkazy, že sa akýmkoľvek spôsobom ubezpečil o spoľahlivosti deklarovaných obchodných partnerov a prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré bolo od neho možné očakávať, aby sa nezapojil do konania, ktoré sa javilo ako obchádzanie zákona. Žalovaný poukázal na to, že správca dane vykonal so žalobcom i ústne pojednávanie a počas výkonu daňovej kontroly mu poskytol dostatočný priestor na to, aby správcovi dane podal hodnoverné vyjadrenie a predložil relevantné dôkazy, aké kroky a opatrenia vykonal v súvislosti s dodaním tovaru a služieb od dodávateľských spoločností G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Ferckel & Co one s.r.o. Žalovaný uviedol, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí poukázal na to, že žalobca nemal povinnosť preukazovať, že nevedel alebo nemusel/nemal vedieť, že sa zúčastnil na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu, ale mal právo predložiť také dôkazy a mal právo vyjadriť sa ku skutočnosti, že prijal všetky rozumné opatrenia, aby sa vyhol pochybným obchodným operáciám, a toto právo žalobca napriek výzvam správcu dane nevyužil.

54. Vychádzajúc z vyššie uvedeného žalovaný poukázal na ďalší rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/41/2018 z ktorého vyplýva, že „ak si daňový subjekt vybral za obchodných partnerov spoločnosti, u ktorých sa nedá preveriť dodanie tovaru a vykonanie služby, nemôže sa potom správca dane stotožniť s dodaním služby tak, ako deklarujú faktúry. Zákon o DPH ponecháva na vlastnom zvážení každého daňového subjektu, akým spôsobom si preverí splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane“. Taktiež v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 8Sžfk/11/2017 sa uvádza, že „overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná lez z dôvodu jej uvedenia na faktúre“.

55. V ďalšej časti napadnutého rozhodnutia žalovaný poukázal na to, že žalobca ako daňový subjekt konal vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak mal žalobca preukázať zodpovedný prístup, mal sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočnenia obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii. Žalovaný uznal, že nebolo v možnostiach žalobcu skúmať, či deklarovaní dodávateľia spĺňali podmienky zdaniteľnej osoby, a či si splnili povinnosti ako podanie daňového priznania a následné uhradenie DPH, avšak v možnostiach žalobcu bolo preveriť si dodávateľské spoločnosti, či disponovali potrebným materiálno-technickým vybavením a potrebným personálnym zabezpečením vzhľadom na náročnosť poskytovaných služieb, čo sa týka časového, technického a odborného hľadiska. Žalovaný mal za to, že správca dane vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti všetky skutočnosti a dospel k záveru, že faktúry na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane nebolo možné považovať za hodnoverné, pretože spoločnosti G-global s. r.

o., RCH Group s. r. o. a Ferckel & Co one s. r. o., ktoré tieto faktúry vyhotovili, nemohli z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov, vzhľadom na technickú, odbornú a časovú náročnosť predmetných služieb, dodať tovar a uskutočniť fakturované služby.

56. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane zhodnotil získané dôkazy vo vzájomnej súvislosti tým, že vykonal rozsiahle dokazovanie, nepreniesol dôkaznú povinnosť absolútne na žalobcu. Podľa vyjadrenia žalovaného správca dane uniesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia podieľal na plnení, ktoré bolo spojené s daňovým únikom alebo prípadne vedel alebo mohol vedieť, že sa jedná o podvodné konania. Žalovaný zdôraznil, že správca dane skutkový stav vyhodnotil v kontexte judikatúry Európskeho súdneho dvora, ako aj v súlade s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017.

57. V závere napadnutého rozhodnutia žalovaný zhrnul, že mal za to, že správca dane dôsledne preveril skutkový stav, tento vyhodnotil, pričom s vyjadreniami, tvrdeniami a námietkami žalobcu sa dôsledne zaoberal počas daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania. Správca dane postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V súvislosti s výkonom kontroly získal všetky dôkazy zákonným spôsobom v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku. S tvrdením žalobcu, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť, a že dostatočne správcovi dane poskytol presvedčivé dôkazy, na základe ktorých mu mal vzniknúť nárok na odpočet dane žalovaný nesúhlasil. Mal za to, že správca dane sa snažil získať čo najviac objektívnych dôkazov, ktoré potom vyhodnotil jednotlivito a vo vzájomných súvislostiach a svoje závery uviedol do prvostupňového rozhodnutia z dostatočne zisteného skutkového stavu a bez logických rozporov. Žalovaný zdôraznil, že správca dane viedol dokazovanie podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, pričom dbal, aby skutočnosti nevyhnuté na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Z obsahu predloženého spisového materiálu a listinných dôkazov pre žalovaného vyplynulo, že posúdenie skutkového stavu a prijatý záver správcu dane boli vecne správne a správca dane postupoval v súlade s Daňovým poriadkom. Správca dane vykonal daňovú kontrolu v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu. V súlade s § 44 ods. 1 Daňového poriadku a v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivito a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, vrátane jednotlivých dokladov predložených žalobcom vo vzájomnej súvislosti zo zistenými skutočnosťami, ako aj ďalšieho dokazovania. Žalovaný zdôraznil, že správca dane poskytol rozsiahle odôvodnenie svojho rozhodnutia, ktorého štruktúra bola logická, prehľadná a zrozumiteľná. Vo svojom rozhodnutí náležite uviedol skutočnosti, na základe ktorých žalobcovi vyrubil rozdiel dane. Ďalej z odôvodnenia rozhodnutia bolo zrejmé, že správca dane vykonal ústne pojednávania, miestne zisťovanie, snažil sa predvolať, predviesť a vypočuť svedkov, o všetkom žalobcu oboznámil, niekoľkokrát ho vyzval na predloženie dôkazov, bol súčinný so žalobcom, využil inštitút nahliadania do spisu a získané dôkazy náležite vyhodnotil. Žalovaný mal za to, že to bol práve žalobca, ktorý neuniesol dôkazné bremeno, nakoľko neposkytol správcovi dane dostatočné dôkazy a nepreukázal, že preverované zdaniteľné obchody sa reálne uskutočnili. Správca dane daňovou kontrolou získal také dôkazy, ktoré nenapomohli objasniť sporné dodávky tovarov a služieb, práve naopak, viedli k pochybnostiam, ktoré žalobca nedokázal vyvrátiť.

Správna žaloba – žalobné body

58. Včas podanou správnu žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca tvrdil ukrátenie na jeho právach z dôvodu nezákonnosti napadnutého rozhodnutia, pričom nezákonnosť rozhodnutia žalovaného a nesprávny postup žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu videl žalobca v tom, že:

- a) napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- b) napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
- c) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- d) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi a
- e) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

59. Žalobca v prvom rade zhrnul skutkový stav zistený správcom dane a uviedol/zopakoval odvolacie námietky a to, ako sa s nimi vysporiadal žalovaný, tvrdiac, že sa s nimi vysporiadal nedostatočne. Namietal, že si splnil všetky povinnosti vyplývajúce mu z príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, Správneho poriadku a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré mu umožňovali odpočítať DPH z faktúr vystavených dodávateľmi. Poukázal na to, že správcovi dane predložil všetky relevantné dôkazy o existencii obchodno-právneho vzťahu s dodávateľmi, ktoré mal k dispozícii.

60. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný v správnu žalobou napadnutom rozhodnutí potvrdil záver správcu dane o tom, že žalobca nevykonával základné úkony k prevereniu si obchodných partnerov a získaniu základných poznatkov o týchto partneroch, nevykonával všetky opatrenia, ktoré by bolo možné od neho v reálnej miere očakávať, aby sa uistil, že nebude účastný na dodávkach poznačených podvodom vo vzťahu k DPH a nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by tieto skutočnosti preukazovali. Inými slovami, správca dane tvrdil, že žalobca mal preukázať, že nevedel alebo nemusel (nemal) vedieť, že sa zúčastnil na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu. Žalobca uviedol, že bolo na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávatelia dopustili podvodného konania, alebo nie. Trval na tom, že žiadne zo skutočností, ktoré zistil správca dane pri kontrole nepreukázali vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľov, ktoré tvoria základný predpoklad pre vyrubenie rozdielu dane. Žalovaný a správca dane vychádzali len z vlastných domnienok, že žalobca nevykonával dostatočné opatrenia na preverenie svojich obchodných partnerov. Navyše, žalovaný potvrdil záver správcu dane o podvodnom konaní zo strany dodávateľov na základe toho, že títo nepredložili správcovi dane svoje účtovníctvo, a teda správca dane toto účtovníctvo nepreskúmal a napriek tomu vyslovil takýto záver.

61. V ďalšej časti žaloby žalobca zdôraznil že, nemal zákonnú možnosť (a ani povinnosť) preverovať si, či si jeho dodávatelia plnia svoje účtovné a daňové povinnosti. Rovnako nemal ani povinnosť preverovať si, či jeho dodávatelia mali dostatočné materiálne, technické alebo personálne vybavenie na vykonanie fakturovaných zdaniteľných obchodov. Žalobca poukázal na to, že rozhodnutie správcu dane v daňovom konaní musí vychádzať nielen z náležite zisteného a objektívne zhodnoteného skutkového stavu, ale tiež nesmie trpieť žiadnym logickým pochybením, čo s ohľadom na vyššie uvedené nebolo prípadom napadnutého rozhodnutia.

62. Žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veciach C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012, ako aj na ďalšiu ustálenú judikatúru Európskeho Súdneho dvora v daňových veciach.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

63. Podaním zo dňa 12.07.2022 sa k veci vyjadril žalovaný. Uviedol, že žalobou napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane je zákonné a netrpí vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Žalovaný zdôraznil, že v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane v rozsahu požadovanom žalobcom v odvolaní a mal za to, že správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia riadne a dostatočne vyhodnotil jednotlivé dôkazy, na základe ktorých vydal rozhodnutie, pričom postupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku, hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Správca dane podľa vyjadrenia žalovaného dodržal zásahu zákonnosti, chránil záujmy štátu a pritom dbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov žalobcu a iných osôb. Správca dane sa snažil správne a úplne zistiť skutkový stav, zohľadnil všetky žalobcom navrhnuté a predložené dôkazy potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností. Na základe uvedeného žalovaný považoval žalobné námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe za nedôvodné.

64. Vo vyjadrení k žalobe žalovaný ďalej uviedol, že žalobné námietky žalobcu boli totožné s odvolacími námietkami, s ktorými sa žalovaný dostatočne vysporiadal vo svojom rozhodnutí. Žalovaný už v napadnutom rozhodnutí uviedol, že predloženie riadne zaúčtovaných dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, pričom samotné faktúry, dodacie listy a iné doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. V kontexte uvedeného žalovaný poukázal na ustálenú judikatúru Európskeho súdneho dvora, v zmysle ktorej prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa na základe zistených skutočností preukáže, že plateľ dane sa svojou

participáciou zúčastnil na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňalo objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru alebo služby platiteľom dane. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

65. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane o nedostatočnej obozretnosti žalobcu. Poukázal pri tom na nedostatočnú obozretnosť žalobcu spočívajúcu v neoverení si svojich obchodných partnerov. Žalobca si dostatočne neoveril svojich dodávateľov, neuskutočnil prieskum trhu, nezískal informácie o dodávateľoch G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Ferckel & Co one s. r. o., nezisťoval, či uvedený dodávateľia mali k dispozícii materiálne, personálne, technické a odborné zabezpečenie.

66. Žalovaný mal za to, ako uviedol aj v napadnutom rozhodnutí, že daňový subjekt, ako platiteľ dane, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane zo zdaniteľných plnení, musí jasne a jednoznačne vedieť preukázať opodstatnenosť vzniknutého nároku na odpočítanie dane. Žalovaný opätovne poukázal na skutočnosť, že zo zistenia správcu dane bolo zrejmé, že žalobca si nepreveril sídla dodávateľských spoločností, nezisťoval kým a ako budú práce vykonané, z čoho vyplýva, že neprijal žiadne rozumné opatrenie na zabránenie svojej účasti na daňovom podvode. Uvedené skutočnosti preukázali, že žalobca neprijal také rozumné opatrenia, ktoré bolo možné od neho očakávať, aby sa uistil, že sa uskutočnením týchto zdaniteľných obchodov nezapojil do daňového podvodu. Dodávateľské spoločnosti G-global s.r.o., RCH Group s.r.o. a Ferckel & Co one s. r. o. mali sídlo uvedené v OR SR na adrese, kde sa nenachádzalo ich označenie, ďalej sa tu nenachádzali administratívne, technické alebo skladové priestory, v ktorých by spoločnosti vykonávali činnosti uvedené na vystavených faktúrach pre žalobcu, napr. administratívne práce alebo priestory, ktoré by slúžili ako skladové priestory pre uskladnenie pracovných strojov a technických pomôcok potrebných pre zabezpečenie fakturovaných služieb pre žalobcu. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že spoločnosti nevykonávali ekonomickú činnosť na uvedenej adrese. Tieto spoločnosti neumožnili správcovi dane preveriť, či údaje uvedené v podaných daňových priznaniach boli pravdivé a so správcom dane nekomunikovali, ani žalobca nepreukázal, kto za spoločnosti vykonal predmetné práce (napr. pomocné a manipulačné práce pri nakládke a vykládke tovaru, kde bola uskutočňovaná nakládka a vykládka tovaru, kedy tieto práce boli vykonané, na ktorých motorových vozidlách, aké konkrétne motorové vozidlá boli prenájaté, kto bol ich držiteľom a vlastníkom, aké náklady na dopravu ZV-KE-ZV spoločnosti vznikli).

Žalobca správcovi dane neuviedol, prečo na preverované zdaniteľné plnenia oslovil práve vyššie uvedené dodávateľské spoločnosti a to, napriek skutočnosti, že konatelia spoločností sú pred správcom dane nekontaktné osoby. Žalobca napriek vyjadreným pochybnostiam správcom dane a jeho výzvam nepredložil žiadne dôkazy, že sa akýmkoľvek spôsobom ubezpečil o spoľahlivosti deklarovaných obchodných partnerov a prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré bolo od neho možné očakávať, aby sa nezapojil do konania, ktoré sa javilo ako obchádzanie zákona.

67. Žalovaný trval na svojom stanovisku, že správca dane uniesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré bolo spojené s daňovým únikom alebo prípadne vedel alebo mohol vedieť, že išlo o podvodné konanie.

68. Žalovaný ďalej poukázal na to, že skutkový stav vyhodnotil v kontexte judikatúry Európskeho súdneho dvora, ako aj judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

69. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe trval na zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia, ako aj na zákonnosti rozhodnutia správcu dane a žalobu navrhol zamietnuť v celom rozsahu a žalobcu zaviazat' znášaním trov konania zo svojho.

Replika žalobcu na vyjadrenie žalovaného

70. V replike zo dňa 11.08.2022 žalobca uviedol, že v celom rozsahu trvá na podanej žalobe a na všetkých skutočnostiach v nej uvedených. Vzhľadom k tomu, že žalovaný trval na žalobou napadnutom rozhodnutí a všetkých dôvodoch v ňom uvedených, žalobca k vyjadreniu žalovaného neuviedol žiadne nové skutočnosti.

71. Žalovaný sa už k replike žalobcu zo dňa 11.08.2022 nevyjadril.

72. Správny súd v Banskej Bystrici bol zriadený zákonom č. 151/2022 Z. z., pričom podľa § 3 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona výkon súdnictva od 1. júna 2023 prešiel z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých bola 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 Banskej Bystrici vedie už na Správnom súde v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“).

73. Správny súd v Banskej Bystrici vec prejednal bez nariadenia pojednávania podľa § 107 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“), keďže účastníci konania o nariadenie pojednávania nežiadali. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 14.12.2023 v súlade s § 137 ods. 3 SSP s tým, že miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku boli na úradnej tabuli a na webovej stránke súdu oznámené dňa 07.12.2023 (§ 137 ods. 4 SSP).

74. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného ako aj správca dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, vec prejednal bez nariadenia pojednávania. Po oboznámení sa so žalobou, s vyjadreniami žalovaného a žalobcu, s pripojeným administratívnym spisom predloženým žalovaným dospel správny súd k záveru, že správnej žalobe nie je možné priznať úspech.

Právny rámec

75. Podľa § 493e zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

76. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

77. 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.

78. 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.

79. 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 nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

80. 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.

81. 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.

82. 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.

83. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „Zákon o DPH“), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

84. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

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

87. 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.

88. 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.

89. 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.

Posúdenie veci správnym súdom

90. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrenia žalobcu, vyjadrenia žalovaného, ako aj administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyselnému záveru, že rozhodnutie žalovaného bolo v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného ako aj správcu dane vedúci k vydaniu napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Správny súd konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívneho spisu. 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.

91. Správny súd zdôrazňuje, že vzhľadom na dispozičnú zásadu uplatňovanú v predmetnej veci, nie je súdny prieskum absolútny, ale je vymedzený rozsahom žalobných bodov, t.j. skutkových a právnych tvrdení žalobcu, pre ktoré sa domnieva, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného (aj správcu dane) bolo nezákonné. Úlohou správneho súdu pri výkone správneho súdnictva nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, či pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou orgán verejnej správy rešpektoval príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

92. Predmetom súdneho prieskumu v danej veci bolo posúdiť zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, vrátane rozhodnutia správcu dane, ktorým nebolo uznané odpočítanie DPH z preverovaných faktúr vystavených spoločnosťami G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Ferckel & Co one s. r. o. na právnom posúdení veci, že žalobca mohol vedieť alebo mal vedieť, že sa svojím konaním zúčastňuje na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH.

93. Úlohou správneho súdu, teda bolo v zásade zodpovedať na spornú otázku, či v daňovom konaní zistený skutkový stav vytváral dostatočný podklad pre záver, že žalobca, s ohľadom na zistené okolnosti

mohol a mal vedieť, že sa stal súčasťou daňového podvodu ohľadom plnení od dodávateľov G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Ferckel & Co one s. r. o.

94. Správny súd konštatuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú právnu úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

95. Správny súd poukazuje na to, že v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ môže byť odpočítanie dane obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. 06. 2022, 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26. 10. 2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Kým pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, pri preukazovaní daňového podvodu leží na správcovi dane. V uvedenom prípade bol žalobcovi odopretý odpočet dane práve z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu, o ktorom mal a mohol žalobca vedieť. Pre posúdenie skutočností, či žalobca bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií z rozsudku Súdneho dvora EÚ (ďalej aj „SD EÚ“) vo veci Axel Kittel (C439/04). Odborná literatúra (napr. A., P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré si vo svojej rozhodovacej činnosti osvojil aj Najvyšší správny súd SR (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/52/2020 zo dňa 26. 05. 2022):

- a) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- b) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- c) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- d) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

96. Vyššie uvedené otázky musia byť kumulatívne zodpovedané kladne. Ako bolo naznačené vyššie, dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Úlohou správcu dane je teda pri odmietnutí odpočtu DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode kladne zodpovedať vyššie uvedené otázky a aj ich preukázať.

97. Pokiaľ ide o prvú podmienku Axel Kittel testu, a to existenciu daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“, správny súd dáva za pravdu žalovanému v tom, že v prejednávanej veci bolo splnenie tejto podmienky preukázané. Daňový únik spočíval v tom, že dodávatelia žalobcu – spoločnosti G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. nepredložili správcovi dane účtovníctvo, neumožnili preveriť plnenia uvedené na faktúrach a nepreukázali, kto zdaniteľné plnenia reálne uskutočnil. Z dôvodu neumožnenia preverenia účtovníctva správcovi dane v spoločnostiach spoločnosti G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Feckel & Co one s. r. o. správca dane nezistil, či daň uvedená na vystavených faktúrach, za deklarované zdaniteľné plnenia bola zaúčtovaná v účtovníctve, priznaná a zaplatená do štátneho rozpočtu. Vykonanou daňovou kontrolou správca dane u daňového subjektu G-global s. r. o. taktiež zistil, že tento v zdaňovacom období júl 2018 nedisponoval žiadnym huteľným majetkom. Vyššie uvedený daňový subjekt podal daňové priznanie z DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2018, predmetnú daň síce priznal, no vykázal nízku vlastnú daňovú povinnosť. Ten istý daňový subjekt v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2018, ani v kontrolnom výkaze za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2018 nedeklaroval v predmetnom zdaňovacom období plnenia od iných dodávateľov. Ohľadom obchodnej spoločnosti RCH Group s. r. o. správny súd uvádza, že táto v zdaňovacom období január 2018 – august 2018 taktiež nedisponovala žiadnym huteľným majetkom. Vyššie uvedený daňový subjekt dlžil na DPH sumu vo výške 44.165,11 Eur a bola mu zrušená registrácia pre DPH ku dňu 31.10.2020. Ohľadom daňového subjektu Ferckel & Co one s. r. o. správny súd uvádza, že v zdaňovacom období január 2018 – august 2018 táto spoločnosť nedisponovala žiadnym huteľným majetkom, ani nezamestnávala žiadnych zamestnancov. Na DPH dlhovala sumu vo výške 35.236,42 Eur. Daňový subjekt Ferckel & Co one s. r. o. síce podal daňové priznanie z DPH za zdaňovacie obdobie

júl 2018, predmetnú daň priznal, no do štátneho rozpočtu ju neodviedol. V daňovom priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2018, ani v kontrolnom výkaze za zdaňovacie obdobie júl 2018 nedeclaroval žiadne prijatie zdaniteľného plnenia od iných dodávateľov. Vo vzťahu k splneniu prvej podmienky správny súd zároveň konštatuje, že táto bola splnená zároveň tým, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených vyššie uvedenými dodávateľmi.

98. Podľa druhej podmienky Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Daňový podvod je teda judikatúrou definovaný ako „situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia“ (viď rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/74/2020 zo dňa 16. 03. 2021 alebo 5Afs/337/2019 zo dňa 18. 01. 2018; uvedenú definíciu prevzal aj Najvyšší správny súd SR, napr. v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26. 10. 2022). Pojmom „daňový podvod“ sa na účely tohto konania následne rozumie vyššie definovaná situácia a nie trestný čin daňového podvodu zmysle § 277a zákona č. 300/2005 Z. z. Trestného zákona. Narušenie daňovej neutrality v podobe daňového úniku teda musí byť dôsledkom cielenej snahy za účelom dosiahnutia neoprávneného daňového zvýhodnenia. Pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie; česká judikatúra za znaky svedčiace existencii daňového podvodu vymenúva napríklad existenciu sídla na virtuálnej adrese, nezverejňovanie účtovných závierok, absenciu písomnej zmluvy pri rozsiahlom obchode, podozrivo nízke marže, neobvyklé ceny a ďalšie (D., L., E.: Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, s. 160 a 61 a v článku citované rozhodnutia SD EÚ i Nejvyššího správního soudu ČR).

99. Správny súd v súvislosti na vyššie uvedené poukazuje na to, že správca dane, ako i žalovaný vo svojich rozhodnutiach dostatočne identifikovali objektívne okolnosti, ktoré nasvedčovali spáchaniu daňového podvodu:

- Žalobca nemal s dodávateľskými spoločnosťami uzatvorené písomné obchodné zmluvy.
- Obchodná spoločnosť G-global s. r. o. sídlila v čase miestnej obhliadky počas daňovej kontroly na adrese rodinného domu bez označenia tejto spoločnosti a bez ďalšieho prístupu do jej sídla (možno konštatovať, že nemala reálne sídlo, ktoré by bolo možné kvalifikovať ako sídlo jej hospodárskej a obchodnej činnosti, t.j. mala len virtuálne sídlo), zároveň nemala žiadne skladové, či iné priestory na vykonávanie svojej činnosti.
- Obchodná spoločnosť G-global s. r. o. na vykonávanie svojej činnosti nedisponovala žiadnym materiálno – technickým vybavením.
- Konateľ spoločnosti G-global s. r. o. (A. B.) reagoval iba na výzvu správcu dane č. 101601296/2020 zo dňa 19.10.2020, a to písomne, pričom sa nevedel vyjadriť o aké zdaniteľné obchody so žalobcom sa malo jednať. Taktiež uviedol, že nedisponuje evidenciou účtovníctva. Neskôr so správcou dane prestal komunikovať.
- Obchodná spoločnosť G-global s. r. o. v zdaňovacom období nezamestnávala žiadnych zamestnancov.
- Konateľ spoločnosti RCH Group s. r. o. (F. G.) bol nekontaktný. Počas snahy pracovníkov Colného úradu Trnava o jeho predvedenie na výsluch bolo na základe vyjadrenia jeho matky zistené, že sa jedná o osobu, ktorá je závislá od omamných a iných návykových látok.
- Obchodná spoločnosť RCH Group s. r. o. v kontrolovanom zdaňovacom období január 2018 – august 2018 nemala žiadnych zamestnancov.
- Obchodná spoločnosť Ferckel & Co one s. r. o. sídlila v čase miestnej obhliadky počas daňovej kontroly na adrese, kde sa nachádzali priestory spoločnosti „MojeSidlo.sk“, „Virtuálne sídlo za skvelú cenu“, „Trvalý pobyt v Bratislave“ a „Miesto podnikania pre živnostníkov“, ktorá poskytovala pre obchodné spoločnosti adresu virtuálneho sídla.
- Bývalý konateľ obchodnej spoločnosti Ferckel & Co one s. r. o. (J. K. E.) počas svojho výsluchu dňa 13.06.2019 uviedol, že účtovníctvo spoločnosti viedol sám, pričom ho odovzdal novému konateľovi, ktorého nepoznal. Zároveň uviedol, že spoločnosť vykonávala administratívne práce a sprostredkovateľské služby v oblasti ekonomického poradenstva v priestoroch súkromného bytu J. E..
- Obchodná spoločnosť Ferckel & Co one s. r. o. v kontrolovanom zdaňovacom období január 2018 – august 2018 nezamestnávala žiadnych zamestnancov.

100. Správny súd uvedené dôkazy a indicie považoval vo svojej vzájomnej spojitosti za dostatočné pre prijatie záveru správcu dane a následne i žalovaného o daňovom úniku, na základe ktorého žalobca získal daňové zvýhodnenie.

101. K tretej podmienke Axel Kittel testu, teda či boli posudzované zdaniteľné obchody žalobcu s podvodným konaním spojené, správny súd konštatuje, že uvedenú otázku je potrebné zodpovedať takisto kladne, keďže v posudzovanom prípade došlo k neodvedeniu dane priamo u bezprostredných dodávateľov žalobcu a k uplatneniu nároku na odpočet samotným žalobcom.

102. Podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu. Splnenie subjektívnej stránky opäť preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. V zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinúť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (viď rozsudky z 21. 06. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 65, a z 31. 01. 2013, Stroj trans, C-642/11, bod 50). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (viď rozsudky z 27. 09. 2007, Teleos a i., C-409/04, body 65 a 68, ako aj z 21. 06. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 54).

103. Správny súd nepovažoval za problematické z hľadiska dôkaznej situácie vysporiadanie sa s prvými tromi podmienkami Axel Kittel). Za kľúčové a zároveň za najnáročnejšie z hľadiska preukázania dôkazov považoval správny súd splnenie štvrtej podmienky Axel Kittel testu, pričom tak, ako bolo uvedené už vyššie, len v prípade splnenia všetkých štyroch podmienok mohol byť správcom dane odopretý nárok na odpočet DPH z titulu účasti žalobcu na daňovom podvode. Podľa žalovaného správcu dane uniesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočnosti, že žalobca vedel alebo vzhľadom na okolnosti mohol a mal vedieť o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode.

104. Zo žaloby vyplýva, že žalobcovi bola zrejmá skutočnosť, že dôkazné bremeno preukázať, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré bolo spojené s daňovým únikom, respektíve s daňovým podvodom, bolo na správcovi dane. Spochybňoval však neunesenie tohto dôkazného bremena. Tvrdil, že správca dane a žalovaný vychádzali len z vlastných domnienok o tom, že žalobca nevykonal dostatočné opatrenia na preverenie svojich dodávateľov. V kontexte uvedeného správny súd konštatuje, že sa stotožnil s názorom vysloveným správcom dane a žalovaným o tom, že si žalobca svojich obchodných partnerov – dodávateľské spoločnosti skutočne dostatočne neoveril, teda nevykonal úkony, resp. neprijal také kontrolné opatrenia, ktoré bolo možné od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa svojou účasťou nezapojí do daňového podvodu. Tieto opatrenia nie sú všeobecne definované a posudzujú sa individuálne s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu. V zhode so stanoviskom žalovaného (i správcu dane) aj správny súd zastáva názor, že zistenia daňových orgánov poskytli dostatočné východiská pre právne posúdenie veci, že žalobca sa stal minimálne nevedome, nedbanlivostným konaním účastný na daňovom podvode, a že pokiaľ by bol urobil všetky opatrenia (majúce najmä preventívnu povahu), ktoré bolo možné od neho rozumne požadovať, musel by o tom vedieť.

105. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že odpočítanie DPH nemožno odmietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré bolo od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že transakcia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej účasti na daňovom podvode (C-285/11 Bonik). V zmysle judikatúry Súdneho dvora tiež prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom, aby zamietli priznanie práva na odpočet, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukázalo, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (body 35 a 37 rozsudku C-285/11 Bonik). Nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré je od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (C-409/04 Teleos, C-439/04). Obozretný daňový subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti (C-80/11, C-142/11 bod 60).

106. Neuznať odpočítanie DPH možno teda aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Odmietnuť odpočítanie DPH však nemožno takej zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a zároveň prijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. To však nebol prípad žalobcu, ktorý preukázateľne neprijal žiadne takéto opatrenia. Oba predpoklady pre nemožnosť odmietnutia odpočítania DPH, teda konanie daňového subjektu v dobrej viere a prijatie všetkých opatrení, musia byť splnené súčasne. Pokiaľ by súd aj uznal, že žalobca konal v dobrej viere, ak uveril (nadobudol presvedčenie), že jeho dodávateľia sú spoľahlivým obchodným partnerom, určite nebola splnená druhá podmienka, že prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Prirodzene sa mal žalobca zaujímať, či jeho dodávateľia disponujú materiálnym, technickým a personálnym vybavením na dodanie fakturovaných plnení. Zároveň nebolo správne súdu zrejmé, prečo si ako dodávateľské spoločnosti zvolil žalobca také, ktorých konatelia boli nekontaktní, resp. v jednom prípade závislí od omamných a iných návykových látok. Žalobca sa podľa názoru správneho súdu mal intenzívnejšie zaujímať o svojich dodávateľov, preveriť si ich pozíciu na trhu, preveriť si ich podnikateľské aktivity, ako sú realizované, prostredníctvom koho, mal sa kontaktovať so zapísanými konateľmi v obchodnom registri. Zistil by, že dodávateľia nemali žiadnych zamestnancov, nemali materiálne, ani personálne, či technické vybavenie, čo by viedlo k ďalším zisteniam, že dodávateľské plnenia by neboli schopní poskytnúť. Zároveň by žalobca už len pri návšteve sídla dodávateľských spoločností mohol dospieť k záveru, že sa jedná o spoločnosti majúce virtuálne sídlo.

107. Judikatúra Súdneho dvora predpokladá, aby aj samotný daňový subjekt bol vo vlastnom záujme obozretný, aby sa uistil, že sa nebude podieľať na daňovom podvode, vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť DPH. Správny súd považoval postoj žalobcu za nedostatočne obozretný, svedčiaci o ľahkovážnom konaní v podnikateľskom prostredí, v dôsledku ktorého sa sám vlastným nedbanlivostným počínaním vystavil riziku zapojenia do podvodného plnenia. Z vykonaného dokazovania tak možno ustáliť, že sám žalobca neprijal žiadne, resp. nedostatočné preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré v rámci zachovania obozretnosti mal prijať, aby zabránil svojej vedomej alebo nevedomej účasti na daňovom podvode.

108. V podanej žalobe žalobca taktiež namietal, že splnil všetky povinnosti vyplývajúce mu z príslušných ustanovení Zákona o DPH, Správneho poriadku a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré mu umožňovali odpočítať DPH z faktúr vystavených dodávateľmi G-global s. r. o., RCH Group s. r. o. a Ferckel & Co one s. r. o. Správny súd k uvedeným námietkam žalobcu konštatuje, že správca dane, ani žalovaný nespochybovali, že žalobca si splnil všetky povinnosti v zmysle Zákona o DPH, ale že neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa nestal súčasťou daňového podvodného konania. Správca dane zistil, že žalobcu síce neporušil priamo ustanovenia Zákona o DPH, ale mal dôkazy (z údajov z analytického systému kontrolných výkazov, z údajov z informačného systému Finančnej správy) o tom, že zdaniteľné obchody sa nemohli uskutočniť tak, ako je uvedené na žalobcom predložených faktúrach.

109. Správny súd má za to, že správca dane a žalovaný uniesli dôkazné bremeno a splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu preukázali. Vo svojich rozhodnutiach identifikovali také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný, ako aj, že žalobca o ňom mal alebo mohol vedieť. Naopak, daňový subjekt nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil.

110. V zmysle uvedeného dospel správny súd k záveru o nedôvodnosti žalobných námietok žalobcu, a preto správnu žalobu zamietol podľa § 190 SSP.

111. 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 v konaní nebol úspešný.

112. Toto rozhodnutie prijal senát Správneho súdu v Banskej Bystrici pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je p r í p u s t n á kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia.

Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom 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.