

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: ZA-30S/39/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200110
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 11. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2023:5022200110.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Ing. Matúša Škarbalu a JUDr. Andrey Soukupovej, v právnej veci žalobcu: SQS Slovakia s.r.o. so sídlom Kragujevská 398, 010 01 Žilina, IČO: 50 320 491, právne zast.: Advokátska kancelária AŠTARY, s.r.o. so sídlom Mariánske námestie 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 53 588 452, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovaná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102561476/2021 zo dňa 14. decembra 2021, takto

rozhodol:

I. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 102561476/2021 zo dňa 14. decembra 2021, ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa Daňového úradu Žilina č. 101041783/2021 zo dňa 15. júna 2021 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 %, v lehote 20 dní od právoplatnosti uznesenia o výške trov konania, ktoré bude vydané po právoplatnosti tohto rozsudku.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. U žalobcu bola vykonaná daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2018, a to na základe oznámenia č. 101812716/2019 zo dňa 25.07.2019, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 29.07.2019. Daňová kontrola bola začatá dňa 04.09.2019. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 10121950/2021 zo dňa 26.01.2021, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 11.02.2021. Žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril v podaní zo dňa 25.03.2021. Pripomienky žalobcu k protokolu z daňovej kontroly boli prerokované na ústnom pojednávaní dňa 09.06.2021, o čom bola spísaná zápisnica č. 101006151/2021.

2. Žalobca si v zdaňovacom období júl 2018 uplatnil odpočítanie dane z faktúr vystavených deklarovanými dodávateľmi BUSKET, s.r.o., Tallerova 4, 811 02 Bratislava - Mestská časť Staré Mesto, IČO: 50 325 353 (ďalej aj len „BUSKET, s.r.o.“) a HRTeam Slovakia, s.r.o., Sad SNP 8, 010 01 Žilina, IČO: 50 661 329 (ďalej aj len „HRTeam Slovakia, s.r.o.“). Predmetom dodania zo strany spoločnosti BUSKET, s.r.o. mala byť kontrola dielcov, respektíve aj prebaľovanie dielcov a balenie dielcov a posudzovanie kvality dielcov pre odberateľov žalobcu: Hyundai Dymos Slovakia s.r.o., Carcoustics Slovakia Nováky s.r.o., Faurecia Automotive Slovakia s.r.o., DAECHANG SEAT SK, s.r.o., Franke Slovakia s.r.o., DONGWON SK s.r.o. a Ulstrup plast s.r.o. Konkrétne malo ísť o kontrolu kvality v automobilovom priemysle a žalobca mal zabezpečiť dodanie služby - kontroly kvality a sprievodných

služieb pre svojich odberateľov prostredníctvom spoločnosti BUSKET, s.r.o. a HRTeam Slovakia, s.r.o. Zo strany spoločnosti HRTeam Slovakia, s.r.o. malo ísť o dvojstupňovú kontrolu tzv. quality wall, ktorá mala byť realizovaná u odberateľov žalobcu Gnotec Čadca, s.r.o. a DONGWON SK, s.r.o. Správca dane dospel k záveru, že nedošlo k dodaniu fakturovaných služieb zo strany deklarovaných dodávateľov, konkrétne teda, že služby kontroly neboli deklarovanými dodávateľmi žalobcovi dodané.

3. Rozhodnutím č. 101041783/2021 zo dňa 15.06.2021 správca dane 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 len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 38 171,25 Eur na DPH na zdaňovacie obdobie júl 2018. V závere rozhodnutia uviedol, že spoločnosť BUSKET, s.r.o. nedodala pre žalobcu služby kontroly kvality, ani firmu a ani ľudí. Došlo k porušeniu § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Správca dane uviedol, že nebolo preukázané, že služby kontroly kvality boli skutočne vykonané deklarovaným dodávateľom pre žalobcu. Vykonaným šetrením podľa správcu dane bolo zistené, že zo strany deklarovaného dodávateľa BUSKET, s.r.o. skutočne nedošlo k dodaniu služby, čím nebolo naplnené ustanovenie § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. Spoločnosť BUSKET, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania služby podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH v prepojení na § 19 ods. 2 zákona o DPH, ale z titulu uvedenia dane na faktúre podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH. Taktiež podľa správcu dane nebolo spochybnené to, že žalobca vykonal kontrolu kvality pre svojich odberateľov, ale bolo spochybnené to, že túto vykonal prostredníctvom deklarovaného dodávateľa BUSKET, s.r.o., pričom toto spochybnenie vyplýva z riadne vykonaného šetrenia a dokazovania. Podľa správcu dane žalobca nepredložil dôkazy preukazujúce, že spoločnosť BUSKET, s.r.o. žalobcovi služby kvality skutočne dodala a tým nepreukázal, že faktúry odrážajú reálne skutočnosti tak ako nastali. Aj vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi HRTeam Slovakia s.r.o. bolo konštatované, že predložené doklady neodrážajú reálne plnenie a nemôžu založiť nárok na odpočet DPH, nakoľko ide o nereálne plnenie.

4. Žalobca podal proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102561476/2021 zo dňa 14.12.2021 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia poukázal na to, že ustanovenie § 49 zákona o DPH vymedzuje právo platiteľa dane na odpočítanie dane a toto právo vzniká v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Odpočítanie dane nenastáva automaticky zo zákona, ale je právom platiteľa dane a je spojené s dôkaznou povinnosťou. Žalovaný uviedol, že vznik nároku na odpočítanie dane vyžaduje splnenie materiálnych aj formálnych podmienok a že samotná faktúra vrátane ostatných listín je relevantným dokladom pre odpočítanie dane len vtedy, ak údaje v nej uvedené odrážajú reálne plnenia.

5. Podľa žalovaného žalobca predložil faktúry od dodávateľa BUSKET, s.r.o., pričom tieto neboli dostačujúcim dôkazom na uplatnenie práva na odpočet DPH, pretože plneniam uvedeným na faktúrach chýbalo vecné plnenie. Žalobca neposkytol žiadne dôkazy o tom, kto vykonával práce kontroly kvality a balenia dielcov, v akých množstvách, za akú cenu a v akom období. Žalobca ani nepreukázal k čomu sa vzťahujú číselné údaje o množstvách a cene fakturovaných služieb a neposkytol žiadny menný zoznam pracovníkov, ktorí vykonávali práce deklarované spoločnosťou BUSKET, s.r.o., hoci tieto práce ďalej fakturoval svojim odberateľom. Na faktúrach síce boli vyčíslené počty kusov ako aj jednotková cena za kus, ale z uvedených údajov vôbec nebolo zrejmé, čo tieto údaje vyjadrujú ani k čomu sa vzťahujú. Pochybnosti správcu dane o realite plnení uvedených na faktúrach od tohto dodávateľa preto boli oprávnené a vyplývali zo samotného obsahu predmetu plnenia uvedeného na faktúrach od dodávateľa BUSKET, s.r.o., ktorým boli služby kontroly kvality, prípadne balenia dielcov vyjadrené v kusoch a jednotkových cenách za kus a ktoré neboli doložené a preukázané konkrétnymi plneniami. Žalobca neposkytol žiadne vysvetlenie k faktúram a nijako ich nepreukázal. Neposkytol žiadne dôkazy o osobách, ktoré práce vykonali, ani neposkytol žiaden menný zoznam pracovníkov, na ktorý poukázal v odvolaní.

6. Podľa žalovaného ani u dodávateľa BUSKET, s.r.o. neboli odstránené pochybnosti správcu dane o reálnom dodaní služieb. Spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, nemala reálne sídlo, na ktorom by vykonávala svoju podnikateľskú činnosť, adresa sídla bola len virtuálna a vykonaným miestnym zisťovaním bolo zistené, že na adrese sídla spoločnosti sa nenachádzalo ani jej označenie. Táto spoločnosť na výzvu správcu dane neposkytla dôkazy, ktorými by potvrdila reálne dodanie služieb. Správca dane zistil, že spoločnosť BUSKET, s.r.o. nespolupracovala so správcom dane aj v iných

obdobíach. Dôkazom o tom, že spoločnosť BUSKET, s.r.o. nespôlupracuje so správcom dane a nepredkladá dôkazy požadované správcom dane, je aj kontrola vykonávaná za zdaňovacie obdobie november 2017, kde správca dane z dôvodu, že daňový subjekt BUSKET, s.r.o. neumožnil vykonanie daňovej kontroly, prešiel do procesu určovania dane podľa pomôcok.

7. Žalovaný ďalej uviedol, že splnomocnený zástupca spoločnosti BUSKET, s.r.o. A. B. C. nepotvrdil poskytnutie deklarovaných služieb pre žalobcu. Táto spoločnosť podľa výpovede tejto osoby nemala v kontrolovanom období zamestnancov ale vedela zabezpečiť pracovníkov z Rumunska a Ukrajiny. B. C. uviedol, že spoločnosť BUSKET, s.r.o. dodala pre žalobcu len firmu TEPAL CAR Rumunsko a tá dodala pracovníkov, pričom počet a miesto výkonu práce bolo dohodnuté priamo medzi spoločnosťou TEPAL CAR Rumunsko, za ktorú vystupoval pán D., a pánom E. F. - konateľ žalobcu. Svedok neuviedol bližšie údaje, ktoré by identifikovali osobu pána D.. Pracovníci, ktorí mali vykonávať prácu kontroly kvality a prebaľovanie, neboli zamestnancami spoločnosti BUSKET, s.r.o. a predmetom obchodu spoločnosti BUSKET, s.r.o. so spoločnosťou žalobcu bolo dodanie spoločnosti, ktorá im dodala ľudí. A. B. C. tvrdil, že predmetné fakturované práce boli uskutočnené a mali byť poskytnuté spoločnosťou TEPAL CAR, ale nevedel svoje tvrdenie preukázať konkrétnymi dôkazmi. Nevedel, kde boli práce vykonané, kto a komu zadával podmienky na vykonanie prác. Nepredložil žiadne dôkazy, a to ani účtovné a daňové.

8. Konateľ žalobcu E. F. uviedol, že práce mali vykonávať pracovníci spoločnosti BUSKET, s.r.o., ktorých školenie BOZP si mala zabezpečovať spoločnosť BUSKET, s.r.o., avšak A. B. C. uviedol, že spoločnosť BUSKET, s.r.o. nemala zamestnancov, odporučila firmu, ktorá poskytne pracovníkov a školenia BOZP si zabezpečoval žalobca. E. F. tiež tvrdil, že pracovné oblečenie pre pracovníkov malo byť zastrešované po dohode s jednotlivou fabrikou a v prípade, ak bolo potrebné špeciálne oblečenie, poskytla ho spoločnosť žalobcu, ak nebolo potrebné špeciálne oblečenie, pracovníci si ho kúpili samostatne. Zo svedeckej výpovede A. B. C. vyplývalo, že pracovné oblečenie, školenie BOZP, ubytovanie, prípadne cestovné náklady znášala spoločnosť žalobcu. Ďalej bolo správcom dane zistené, že zo systému VIES je zrejmé, že medzi obchodnými partnermi BUSKET, s.r.o. a spoločnosťou z Rumunska neboli nájdené žiadne záznamy. Podľa žalovaného A. B. C. uviedol, že pre žalobcu dodali len spoločnosť, a preto predmet plnenia uvedený svedkom nekorešpondoval s predmetom plnenia uvedeným na vystavených faktúrach, hoci podľa výpovede faktúry vystavoval A. C.. Samotný predmet plnenia uvedený na faktúrach nekorešpondoval s predmetom plnenia, ktorý uviedol vo výpovedi svedok, a na základe uvedeného podľa žalovaného bolo zrejmé, že faktúra neodrážala skutočnosť tak, ako reálne nastali. Samotná úhrada nepreukazuje, že k dodaniu služieb došlo tak, ako to bolo deklarované na faktúrach.

9. U spoločností odberateľov, pre ktoré mali byť poskytnuté práce kontroly kvality, nebolo potvrdené, že činnosti vykonávali pracovníci spoločnosti BUSKET, s.r.o. Práce mali byť poskytnuté pracovníkmi spoločnosti žalobcu, náklady na školenie BOZP znášali buď samotní odberatelia alebo žalobca, a teda nie spoločnosť BUSKET, s.r.o., ako to tvrdil E. F. - konateľ žalobcu. Odberatelia žalobcu nemali žiadnu vedomosť o spoločnosti BUSKET, s.r.o., ktorá mala pre nich (v zmysle faktúr vystavených pre žalobcu) poskytnúť služby kontroly kvality.

10. Ďalej žalovaný vo vzťahu k dodávateľovi HRTeam Slovakia s.r.o. uviedol, že E. F. bol konateľ žalobcu, a zároveň bol konateľom tohto deklarovaného dodávateľa, a tvrdil, že kontrolu kvality a vizuálnu kontrolu vykonal on osobne. K uvedenej kontrole mala existovať správa, ktorú ale nepredložil a podľa jeho vyjadrenia absolvoval školenie BOZP v spoločnosti HRTeam Slovakia, s.r.o., avšak sľúbenú faktúru za školenie nepredložil. Správca dane zistil, že spoločnosť HRTeam Slovakia, s.r.o. nemala zamestnancov. Spoločnosti DONGWON SK, s.r.o., a Gnotec Čadca, s.r.o., pre ktoré mali byť poskytnuté služby kvality a vizuálnej kontroly, nemali uzatvorený zmluvný vzťah so spoločnosťou HRTeam Slovakia, s.r.o. Pre spoločnosť Gnotec Čadca, s.r.o. vykonali práce zamestnanci žalobcu a školenia BOZP boli na náklady žalobcu. Z predloženého zoznamu pracovníkov vyplývalo, že deklarované práce nevykonával E. F.. Pre spoločnosť DONGWON SK, s.r.o., vykonali práce zamestnanci žalobcu a školenia BOZP boli na náklady žalobcu, pracovníci mali oblečenie, ktoré bolo označené logom žalobcu. Z toho vyplýva, že práce neboli vykonané spoločnosťou HRTeam Slovakia, s.r.o., ale samotným žalobcom.

11. Podľa žalovaného žalobca neposkytol dôkazy ani overiteľné informácie, ktorými by preukázal realnosť plnení, ktoré mu fakturovali jeho priami dodávatelia a ani dodávatelia nepotvrdili vierohodnosť faktúr. Predloženie faktúr nebolo postačujúcim dôkazom na preukázanie nároku na odpočítanie dane, pretože plnenia uvedené na faktúrach sa neuskutočnili tak ako boli deklarované. Správca dane

preukázateľne spochybnil vierohodnosť faktúr, vystavených dodávateľmi BUSKET, s.r.o. a HRTeam Slovakia, s.r.o. pre žalobcu, pretože uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovaných na faktúre od dodávateľa nepreukázal žalobca a nepotvrdili ich ani dodávatelia. Žalobca podľa žalovaného neunesol dôkazné bremeno o tom, že mu boli dodané plnenia uvedené na faktúrach, a preto boli podľa žalovaného závery správcu dane správne.

12. Žalovaný ešte poukázal na zásadu obchodného práva - poctivý obchodný styk a ďalej k námietkam o nevypočutí svedkov G. H. a A. B. C. uviedol, že títo boli vypočutí v iných daňových kontrolách, o ich vypočutí bol žalobca písomne upovedomený a ústneho pojednávania sa nezúčastnil. Tieto výpovede považoval žalovaný za výpovede svedka ako riadny dôkaz získaný v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ktorý prispel k objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Podľa žalovaného sa svedkovia vyjadrovali ku skutočnostiam, ktoré súviseli s preverovaným zdaňovacím obdobím júl 2018 aj s poskytovanými plneniami od dodávateľa BUSKET, s.r.o.

13. Správca dane riadne oboznámil žalobcu so zisteniami z daňovej kontroly a v oznámení zrozumiteľne vyjadril svoje pochybnosti o reálnosti plnení od deklarovaných dodávateľov. Žalobca neposkytol žiadne dôkazy, ktorými by odstránil pochybnosti správcu dane. Podľa žalovaného žalobca mal v priebehu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania dostatok priestoru na to, aby preukázal svoje tvrdenia, čo neurobil.

14. K námietkam o tom, že v odôvodnení rozhodnutia správcu dane bolo len opísané znenie protokolu z daňovej kontroly žalovaný uviedol, že podkladom rozhodnutia boli zistenia správcu dane uvedené v protokole z vykonávanej daňovej kontroly. Súčasťou odôvodnenia boli aj námietky žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole a vysporiadanie sa s nimi zo strany správcu dane. Napadnuté rozhodnutie obsahovalo preukázané kontrolné zistenia, vykonané dôkazy a ich vyhodnotenie, ako aj vysporiadanie sa s návrhmi, námietkami a vyjadreniami žalobcu. V odôvodnení rozhodnutia bol prijatý jednoznačný záver zamietnutia práva na odpočítanie dane, a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 zákona o DPH.

15. K poukazu žalobcu na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ žalovaný uviedol, že správca dane relevantne spochybnil reálnu existenciu plnení a riadny podnikateľský dôvod predstieraných transakcií na kontrolovanom stupni obchodu medzi spornými dodávateľmi a žalobcom. Zdaniteľná osoba, ktorej je odmietnuté právo na odpočet dane z dôvodu neexistencie zdaniteľného plnenia, sa nenachádza v porovnateľnej situácii ako zdaniteľná osoba, ktorej bolo plnenie skutočne poskytnuté, preto sa zdaniteľná osoba neopodstatnene odvoláva na rozsudky Súdneho dvora EÚ, kedy plnenie skutočne existuje.

16. Podľa žalovaného správca dane postupoval pri vydaní napadnutého rozhodnutia správne, keď žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie DPH z faktúr od deklarovaných dodávateľov, pretože nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH u deklarovaných dodávateľov, a preto u žalobcu nemohol vzniknúť nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

Správne žaloba - žalobné body

17. Správnu žalobou, podanou v zákonnej lehote, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správcu dane, a žiadal, aby správny súd rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane pre ich nezákonnosť zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

18. V bode II. správnej žaloby žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného považuje za nepreskúmateľné pre nedostatočné odôvodnenie vo viacerých bodoch a z časti aj za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť. Žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s niektorými podstatnými odvolacími námietkami žalobcu vôbec nevysporiadal, respektíve reagoval na ne iba čisto formalisticky. Nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia vystupuje do popredia osobitne v spojení s nedostatočným odôvodnením už prvostupňového rozhodnutia. Žalobca poukázal na závery judikatúry Najvyššieho súdu SR, z ktorých podľa neho vyplýva, že v daňovom konaní sa odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní.

Zároveň poukázal na aj ustanovenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku a na závery nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 290/2015 zo dňa 07.10.2015, v zmysle ktorého za arbitrálne zaobranie sa argumentmi možno označiť všeobecné konštatovanie súdu, že argumenty účastníka konania sú nesprávne alebo irelevantné, ak súd vôbec nevysvetlí alebo iba neprimerane vysvetlí, prečo ich považuje za nesprávne alebo irelevantné; čím dôkladnejšia a podrobnejšia je argumentácia účastníka konania, tým dôkladnejšia musí byť aj argumentácia súdu, ktorou predložené argumenty spochybňuje alebo vyvracia. Podľa žalobcu sú tieto závery primerane použiteľné aj na rozhodnutia všetkých orgánov verejnej moci. Podľa žalobcu Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 8Sžf/83/2014 zo dňa 30.11.2016 osobitne v oblasti správy daní judikoval, že jednou zo základných zásad daňového konania je povinnosť správnych orgánov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie tak, aby účastník dostal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na všetky skutkovo a právne relevantné otázky súvisiace s prejednávanou vecou. Podľa žalobcu vo svojom odvolaní vzniesol viaceré špecifických námietok, ktoré od žalovaného vyžadovali špecifickú odpoveď, avšak na mnohé námietky odpoveď nedostal, respektíve žalovaný reagoval všeobecnými frázami.

19. Žalobca poukázal na to, že na stranách 6 až 20 odvolania podrobne a konkrétne namietal jednotlivé správcom dane uvádzané dôkazy a ich hodnotenie zo strany správcu dane. Osobitne argumentoval, že správca dane sa vo vzťahu k jednotlivým menným zoznamom pracovníkov, predloženým mu zo strany odberateľov, k týmto dôkazom nijako nevyjadril, neuviedol o aké osoby išlo, teda či išlo o zamestnancov žalobcu, zamestnancov iného podnikateľského subjektu alebo išlo o iné osoby. Žalobca namietal, že správca dane sa vôbec nevysporiadal s tým, ktoré osoby predmetné služby reálne vykonali a na tieto špecifické námietky nedostal odpoveď.

20. Na stranách 13, 14 a 15 odvolania napádal uskutočnenie miestnych zisťovaní v spoločnostiach Faurecia Automotive Slovakia s.r.o., Ulstrup plast s.r.o. a BUSKET, s.r.o., z ktorých správca dane vychádzal, bez akejkoľvek súčinnosti so žalobcom, bez jeho upovedomenia o týchto miestnych zisťovaniach a pri odopretí práva žalobcu na osobnú prítomnosť pri kontrolných zisteniach. Na tieto námietky žalovaný nijako nezareagoval.

21. Žalobca namietal v odvolaní aj vnútornú rozpornosť dôvodov uvádzaných správcom dane, ako dôvodov vedúcich k nepriznaniu práva na odpočet DPH žalobcovi, a nezrozumiteľnosť prvostupňového rozhodnutia z dôvodu ich neprípustnej kumulácie. Žalobca podrobne odkázal na jednotlivé časti jeho odvolania s tým, že na túto konkrétnu argumentačnú líniu žalovaný v napadnutom rozhodnutí nijako konkrétne nereagoval a uviedol vágnu nedostatočnú floskulu o tom, že „podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku sa v odôvodnení rozhodnutia uvádza, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, ako aj úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Podkladom rozhodnutia boli zistenia správcu uvedené v protokole z vykonávanej kontroly. Súčasťou odôvodnenia napadnutého rozhodnutia boli aj námietky odvolávajúceho sa k zisteniam uvedeným v protokole a ich vysporiadanie sa s nimi zo strany správcu dane. Napadnuté rozhodnutie obsahovalo preukázané kontrolné zistenia, vykonané dôkazy a ich vyhodnotenie, ako aj vysporiadanie sa s návrhmi, námietkami a vyjadreniami odvolávajúceho sa. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia bol prijatý jednoznačný záver zamietnutia práva na odpočítanie dane, a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.“ Podľa žalobcu k jeho špecifickým námietkam týkajúcim sa nezrozumiteľnosti a zmätočnosti prvostupňového rozhodnutia žalovaný neuviedol nič konkrétne a zaťažil napadnuté rozhodnutie obdobnou vadou nezrozumiteľnosti.

22. Žalobca v odvolaní osobitne namietal nepreskúmateľnosť prvostupňového rozhodnutia pre nedostatočné odôvodnenie. Na strane 22 odvolania konštatoval, že správca dane sa nevysporiadal so všetkými (žiadnymi) námietkami a pripomienkami žalobcu, ktoré žalobca uviedol vo vyjadrení k protokolu; na strane 24 a 25 odvolania žalobca konkretizoval, že správca dane sa nevysporiadal s jeho návrhmi, konkrétne napríklad s návrhom, aby vykonal vypočutie osôb, ktoré mali skutočne fyzicky prácu vykonať, vrátane zistenia, v akom vzťahu boli tieto osoby k žalobcovi; s návrhom, aby správca dane preveril, ako mohol žalobca vo vlastnej réžii realizovať služby pre svojich odberateľov; s návrhom, aby zistil, či pri predmetných transakciách bola na stupni medzi dodávateľom a žalobcom neodvedená daň do štátneho rozpočtu; s návrhom, aby vypočul ako svedka A. C. a konfrontoval zistené nezrovnalosti. Žalobca osobitne namietal, že správca dane ani neuvádza dôvod, prečo sa s návrhmi žalobcu vôbec nezaoberal, čo žalobca považoval za ignoráciu zo strany správcu dane. Námietky voči nedostatočnému odôvodneniu prvostupňového rozhodnutia žalobca zhrnul aj na stranách 37 a 38 odvolania, kde

zdôraznil, že „správca dane v časti odôvodnenia uvádza iba masu rôznych svojich zistení, svojich úkonov a teoretických úvah“. Na strane 39 argumentoval, že správca dane sa vôbec nevyjadril k väčšine námietok alebo sa vyjadril iba vo všeobecnom rozsahu. S konkrétnymi a špecifikovanými odvolacími námietkami o nedostatočnom odôvodnení prvostupňového rozhodnutia sa žalovaný vysporiadal len všeobecnou frázou, čo žalobca považuje za neakceptovateľné.

23. Žalobca ďalej uviedol, že v jeho odvolaní sa nachádzali aj ďalšie špecifické námietky, ktoré žalovaný nechal bez povšimnutia:

- napríklad na strane 27 uvádzal, že v rozhodnutí správcu dane sa napriek námietke žalobcu nachádza zmes negatívnych informácií o iných subjektoch mimo sféry žalobcu a o skutočnostiach, ktoré nastali po skončení obchodovania s priamymi dodávateľmi

- na strane 28 odvolania žalobca zdôraznil, že na jeho úrovni nedošlo k získaniu žiadnej daňovej výhody, lebo DPH zaplatil v cene služby, pričom následný nárok na odpočítanie DPH je mu spochybňovaný

- na prelome strán 38 a 39 odvolania argumentoval, že počas ústneho pojednávania konaného 09.06.2021 pripomienky žalobcu k protokolu prerokované neboli. Na tieto námietky nedostal žalobca odpoveď.

24. Ďalej žalobca podrobne poukázal na argumentáciu uvedenú v odvolaní na strane 41 a 42 a namietal, že k tejto časti odvolania žalovaný nezaujal žiadne stanovisko.

25. Žalobca poukázal na to, že na stranách 43 a 48 odvolania poukázal na to, že okrem faktúry disponuje celým súborom ďalších dôkazov, a to rámcovou obchodnou dohodou zo dňa 28.08.2018, uzavretou medzi spoločnosťou BUSKET, s.r.o. a žalobcom, objednávkami služieb kontroly kvality, bankovými výpismi potvrdzujúcimi úhradu faktúr, dokladmi o ubytovaní, svedeckými výpoveďami, pričom ku všetkým týmto dôkazom sa žalobca v odvolaní podrobne vyjadril a na tieto námietky žalovaný nereagoval.

26. Nad stranách 48 až 50 odvolania sa žalobca vyjadroval k výsluchu svedka A. B. C. a na strane 50 až 51 vzniesol konkrétnu argumentáciu vo vzťahu k výsluchu svedkyne G. H., obidva výsluchy realizované v inej veci. S týmito námietkami sa žalovaný nevysporiadal.

27. Na stranách 51 až 53 a na stranách 54 až 55 odvolania žalobca poukázal na rámcové zmluvy s odberateľmi a ním vystavené odberateľské faktúry, pričom uviedol, že bola jasne preukázaná ekonomická opodstatnenosť obstarávanej služby, pričom z predmetných dodávok možno priamo vypočítať obchodnú maržu, prípadne zisk, a týmto sa správca dane nezaoberal a ani na tento argument nedostal v rozhodnutí žalovaného odpoveď. Žalobca zdôraznil, že samotní odberatelia nezakazovali plnenie prostredníctvom subdodávateľov (strana 54 odvolania), k čomu sa žalovaný nevyjadril.

28. Na strane 61 odvolania žalobca namietal, že vznik práva na odpočet DPH nie je podmienený skutočnosťou preukázania vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa a ani k tejto námietke žalovaný nezaujal konkrétne stanovisko.

29. Na strane 63 odvolania žalobca uplatnil zásadnú námietku a to, že sa správca dane nezaoberal podmienkou dodania služieb osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, a ani k tomuto sa žalovaný nevyjadril.

30. Na stranách 68 až 69 odvolania žalobca poukázal na skutočnosti mimo sféry vplyvu žalobcu, ktoré mu správcu dane vytýka, a aj toto zostalo bez povšimnutia zo strany žalovaného.

31. Na strane 69 odvolania sa žalobca vyjadril k § 69 ods. 14 zákona o DPH a na strane 70 poukázal na otázku miery opatrnosti, a ani k týmto argumentom žalovaný nezaujal stanovisko.

32. Ďalej žalobca uviedol, že v odvolaní pomerne rozsiahlo argumentoval závermi rozhodnutí Najvyššieho súdu SR alebo Súdneho dvora EÚ vo veciach týkajúcich sa problematiky práva na odpočet DPH. Výslovne dôvodil, že aj keby nemal správca dane preukázané, že fakturované dodávky služieb, ktoré boli reálne dodané žalobcovi, uskutočnil dodávateľ uvedený na faktúrach, toto nezakladá dôvod na nepriznanie práva na odpočet DPH, pokiaľ správca dane kumulatívne nepreukáže, že ide o podvodné konanie a vzhľadom na objektívne preukázané okolnosti žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené

plnenie bolo súčasťou podvodného konania. Žalovaný sa s touto argumentáciou a námietkami žalobcu adekvátne nevysporiadal a túto judikatúru v celosti odignoroval. Podľa žalobcu, ak by malo ísť o fiktívne plnenie ako také, tak potom logicky ani žalobca takéto plnenie nemohol dodať svojim odberateľom. Vo vzťahu k uvádzanej judikatúre Súdneho dvora EÚ žalobca uviedol, že ak teda daňové orgány považujú za nepreukázané, že fakturované plnenie bolo dodané práve dodávateľom uvedeným na faktúre, s poukazom na rozhodovaciu prax Súdneho dvora EÚ, na ktorú v odvolaní odkazoval, sú daňové orgány povinné - na vlastné dôkazné bremeno - preukázať, že predmetné plnenie bolo súčasťou podvodného konania, o čom daňový subjekt vedel alebo mal vedieť. V prípade požiadavky na riadne písomné odôvodnenie rozhodnutia nejde o to, že strane sporu sa musí dať za pravdu, ale že musí dostať objektívne zrozumiteľnú odpoveď na svoj špecifický argument (uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Cdo/111/2018 zo dňa 20.06.2019).

33. Podľa žalobcu v odvolaní výslovne dôvodil, že správca dane zmiešaval vo svojom rozhodnutí vzájomne nezlučiteľné dôvody pre nepriznanie práva na odpočet DPH a k tejto špecifickej námietke neuviedol žalovaný v napadnutom rozhodnutí nič. Žalobca podrobne poukázal na jednotlivé časti rozhodnutia žalovaného, z ktorých podľa žalobcu vyplýva, že na jednej strane žalovaný uvádza, že nebolo preukázané dodanie fakturovaných služieb práve dodávateľmi uvedenými na faktúrach a na druhej strane uvádza, že správca dane relevantne spochybnil reálnu existenciu plnení a riadny podnikateľský dôvod predstieraných transakcií. Žalobca uviedol, že nikde v protokole, ani v prvostupňovom rozhodnutí, ani v žiadnom inom dokumente z daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania sa neuvádza také zistenie, že by išlo o predstierané transakcie, voči čomu sa žalobca ohradzuje. Citované formulácie žalovaného podľa žalobcu nie celkom jasne naznačujú buď spochybnenie reálnosti fakturovaného plnenia ako takého alebo prípadné zneužitie práva formou daňového zvýhodnenia, pričom ide o odlišné skutkové podstaty na nepriznanie práva na odpočet DPH. Žalobca ďalej poukázal na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/65/2016 zo dňa 13.02.2018, v zmysle ktorého v prípade, že sa pochybnosti správcu dane viažu k vecným podmienkam odpočítania dane, mal by kontrolovaný daňový subjekt (ešte počas daňovej kontroly, pozn.) vedieť, či považuje správca dane za pochybné reálne uskutočnenie deklarováných plnení, teda či vôbec platiteľ prijal plnenia, z ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, alebo či sú pochybnosti o tom, že mu ich dodal deklarováný dodávateľ, pričom tieto pochybnosti nie sú vzájomne substituovateľné a orgány finančnej správy ich nemôžu používať promiscue. Žalovaný podľa žalobcu nenapravil nezrozumiteľnosť vo formulácii odôvodnenia rozhodnutia, ale rozhodnutie bez bližšieho odôvodnenia taktiež učinil z obdobného dôvodu nezrozumiteľným a dokonca zašiel ešte ďalej než správca dane, keď sa uchýlil v závere napadnutého rozhodnutia k tvrdeniu o údajných „predstieraných transakciách“.

34. V bode III. správnej žaloby žalobca poukázal na ustanovenie § 68 ods. 1 a 3 Daňového poriadku a namietal, že správca dane počas vyrubovacieho konania do vydania prvostupňového rozhodnutia prakticky nevykonal žiadne dôkazy, iba nahliadol do dokumentov z iných daňových kontrol, respektíve konaní, a so žalobcom uskutočnil ceremoniálne „prerokovanie pripomienok“ k protokolu, na ktorom vopred všetky pripomienky a dôkazy predložené žalobcom odmietol. Poukázal na závery judikatúry Veľkého senátu Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR a namietal, že v daňovom konaní (vonkoncom nie v daňovej kontrole) sa neuplatňuje zásada koncentrácie konania, teda daňový subjekt môže nové skutočnosti a dôkazy uplatňovať nielen vo vyjadrení k protokolu, ale aj v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu vydanému vo vyrubovacom konaní, a to bez ohľadu na to, či ide o skutočnosti a dôkazy, ktoré daňový subjekt mohol alebo nemohol uplatniť bez svojho zavinenia už skôr. Až doručením protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole sa začína vyrubovacie konanie a je vylúčené, aby bolo všetko zisťovanie skutkového stavu skoncentrované len do štádia daňovej kontroly, ktorej výsledok - protokol nie je právne záväzný a predstavuje len zákonný podklad pre následné dokazovanie vo vyrubovacom konaní.

35. V bode IV. správnej žaloby žalobca namietal nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly, čo podľa žalobcu malo za následok nezákonnosť daňovej kontroly a protokolu z daňovej kontroly a jeho nepoužiteľnosť. Žalobca poukázal na vymedzenie daňovej kontroly v Daňovom poriadku a v súvisiacej judikatúre Najvyššieho súdu SR a namietal, že správca dane začal zhromažďovať dôkazné prostriedky a začal vykonávať dôkazy smerujúce k prevereniu zdaniteľných obchodov v danom zdaňovacom období ešte pred formálnym oznámením o začatí daňovej kontroly. Podľa žalobcu správca dane začal najneskôr 14.11.2018 bez formálneho začatia daňovej kontroly na DPH za obdobie 07/2018 vykonávať preverenie zdaniteľných obchodov za toto zdaňovacie obdobie, keď začal telefonicky "vyťažovať"

žalobcu, požadoval doklady za zdaňovacie obdobie roku 2018 a uskutočnil aj ústne pojednávanie so žalobcom dňa 02.05.2019. Žalobca odkázal na úradné záznamy č. 102251463/2018 zo dňa 14.11.2018, č. 100101417/2019 zo dňa 09.01.2019 a na zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101014376/2019 zo dňa 02.05.2019. Toto preverovanie vykonali zamestnanci správcu dane, ktorí boli následne poverení výkonom daňovej kontroly. Podľa žalobcu je nepochopiteľné aký druh štátomocenskej činnosti vykonávali zamestnanci správcu dane pred vydaním poverenia na výkon daňovej kontroly. Žalobca namietal, že takto správca dane v podstate predĺžil lehotu na vykonanie daňovej kontroly a že Daňový poriadok neupravuje „prípravné“ štádium pred začatím daňovej kontroly a tento postup správcu dane je v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR. Podľa žalobcu daňová kontrola trvala viac ako 1 rok, a preto správca dane materiálne nedodrжал lehotu na jej vykonanie.

36. Žalobca uviedol, že ak by aj táto jeho argumentácia nebola uznaná ako správna, tak trvá na tom, že postup od 14.11.2018 do oficiálneho začatia daňovej kontroly, označený ako „preverovanie zdaniteľných obchodov za zdaňovacie obdobie júl 2018“ sa realizoval bez opory v zákone a predstavoval obchádzanie Daňového poriadku, preto všetky dôkazy zadovážené v tomto období sú poznačené nezákonnosťou a nemohlo sa na ne vo vyrubovacom konaní prihliadať.

37. V bode V. správnej žaloby žalobca poukázal na to, že v odvolaní namietal, že za nezákonne zadovážené treba považovať zistenia správcu dane z miestnych zisťovaní vykonaných v iných spoločnostiach - BUSKET, s.r.o., Faurecia Automotive Slovakia s.r.o., Ulstrup plast s.r.o., DONGWON SK, s.r.o., a to aj mimo prejednávanej daňovej kontroly žalobcu v iných konaniach. Žalobcovi bolo upreté právo na osobnú prítomnosť pri miestnych zisťovaniach, správca dane nijako nevysvetlil, prečo sám nevykonal miestne zisťovanie priamo v tejto daňovej kontrole a s umožnením účasti žalobcu, ale len si „vypomáhal“ informáciami z miestnych zisťovaní uskutočnených v iných veciach iných daňových subjektov, prípadne aj vo veci žalobcu, ale bez možnosti jeho účasti. Žalobca nebol upovedomený o miestnom zisťovaní a nebolo mu umožnené sa ho zúčastniť. Z ustanovení Daňového poriadku o miestnom zisťovaní a zo zásady súčinnosti možno vyvodit', že miestne zisťovanie sa má uskutočniť v súčinnosti s daňovým subjektom, daňový subjekt má byť upovedomený o miestnom zisťovaní a má mu byť umožnená účasť na miestnom zisťovaní. Žalobca poukázal na ustanovenie § 39 ods. 1 Daňového poriadku, z ktorého podľa neho vyplýva, že Daňový poriadok priamo predpokladá osobnú prítomnosť daňového subjektu pri miestnom zisťovaní. Aj z ustanovenia § 39 ods. 4 Daňového poriadku podľa žalobcu vyplýva, že Daňový poriadok predpokladá vytvorenie možnosti pre daňový subjekt zúčastniť sa miestneho zisťovania. Podľa § 37 ods. 4 Daňového poriadku má daňový subjekt výslovne právo voči správcovi dane na odovzdanie rovnopisu zápisnice alebo kópiu zápisnice o miestnom zisťovaní, čo predpokladá vytvorenie objektívnej možnosti pre daňový subjekt zúčastniť sa miestneho zisťovania. Nemôže byť ponechané na voľnú úvahu správcu dane, či daňový subjekt na miestne zisťovanie prizve alebo nie.

38. Žalobca poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/15/2015 zo dňa 28.02.2017, kde najvyšší súd vyslovil vo vzťahu k výsluchu svedka požiadavku vykonať dôkazy bezprostredne, aby sa daňový subjekt s nimi mohol oboznámiť. Podľa žalobcu sú tieto závery širšie uplatniteľné.

39. Žalobca ďalej v rámci tohto žalobného bodu namietal aj nevykonanie výsluchu svedka A. B. C. - zástupcu dodávateľskej spoločnosti BUSKET, s.r.o. priamo v daňovej kontrole, respektíve vyrubovacom konaní u žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2018. Správca dane vychádzal z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101240076/2019 zo dňa 23.05.2019, uskutočnenom ešte pred oficiálnym začiatkom tejto daňovej kontroly, pri ktorom bol však tento svedok vypočutý v rámci inej daňovej kontroly u žalobcu za iné zdaňovacie obdobie (08/2018), a boli mu prevažne kladené otázky týkajúce sa práve tohto zdaňovacieho obdobia a nie zdaňovacieho obdobia júl 2018, čo nemôže byť považované za dostatočné. Okrem toho výsluch vykonávali iní zamestnanci správcu dane ako zamestnanci správcu dane konajúci v tejto veci, čo aj vylučuje, aby išlo o skutočnosti známe správcovi dane „z jeho činnosti“ v zmysle § 24 ods. 3 Daňového poriadku.

40. V bode VI. správnej žaloby žalobca uviedol, že bolo pre neho rozhodnutie žalovaného prekvapivé a svojvoľné v záveroch uvedených na strane 25, kde žalovaný vyčíta žalobcovi neposkytnutie žiadnych dôkazov o tom „kto vykonal práce (...), v akých množstvách a za akú cenu, v akom období“, keď žalobca údajne „nepreukázal ani k čomu sa vzťahujú číselné údaje o množstvách a cene fakturovaných služieb“ a „neposkytol ani žiaden menný zoznam pracovníkov“. Tieto pochybnosti ale žalobcovi počas

celej daňovej kontroly neboli oznámené, nebolo mu oznámené, že správca dane nerozumie údajom uvedeným na faktúre alebo že žiada predložiť menné zoznamy osôb, ktoré mali práce vykonať, ktoré navyše správca dane obstaral od odberateľov žalobcu. Nemožno mu vytýkať také pochybnosti a skutočnosti, ktoré žalobcovi neboli oznámené. Z faktúr vyplýva, že je na nich uvedený počet kusov a jednotková cena - ide o kusy výrobku, vo vzťahu ku ktorým boli poskytnuté služby kontroly kvality. Žalobca poukázal aj na závery v judikatúre Najvyššieho súdu SR, v zmysle ktorých dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú vypovedaciu schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom.

41. V rámci bodu VII. správnej žaloby žalobca uviedol, že podľa neho rozhodnutia daňových orgánov vychádzajú z nedostatočného a nesprávneho zistenia skutkového stavu veci a z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca uviedol, že je zásadný rozdiel medzi tým, či správca dane považuje za nepreukázanú samotnú existenciu zdaniteľného plnenia alebo považuje za nepreukázané to, že plnenie bolo dodané osobou uvedenou na faktúre ako dodávateľ. Podľa žalobcu správca dane tieto dva dôvody kombinoval, respektíve zmiešaval a táto dvojkofajnosť je aj v rozhodnutí žalovaného. Žalobca odmietol tvrdenie, že plnenie nebolo reálne, podľa neho takéto úvahy nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní. V protokole, v prvostupňovom aj v druhostupňovom rozhodnutí nie sú uvedené také skutočnosti, ktoré by spochybňovali realitu plnenia. Ide len o umelo vykonštruované, respektíve domýšľané „nezrovnalosti“. Zisťovanie skutočného stavu bolo nedostatočné a neúplné - nezodpovedajúce § 24 ods. 2 Daňového poriadku a hodnotenie dôkazov malo tendenčný charakter. Správca dane vykonané dôkazy spochybnil len hodnotiacim úsudkom. Hodnotenie dôkazov nemôže prebiehať účelovo, tak že dôkazy v prospech daňového subjektu správca dane opomenie či potlačí a vyzdvihne len tie, ktoré sú v neprospech daňového subjektu (Najvyšší správny súd Českej republiky rozhodnutie sp. zn. 5Afs/60/2017 zo dňa 30.01.2018). Odberateľ nemôže mať istotu, že dodávateľ predmet plnenia riadne a včas vykoná a je vylúčené, aby niesol zodpovednosť za to, že dodávateľ vykonal práce osobami, ktoré mohol aj nelegálne zamestnávať.

42. Žalobca poukázal na závery rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C - 78/12 („Evita-K“ EOOD), v zmysle ktorých daňová správa nemôže od platiteľa dane uplatňujúceho si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať, aby preveril, že osoba, ktorá vystavila faktúru, vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, mala postavenie zdaniteľnej osoby, disponovala daným tovarom a bola ho schopná dodať, že si splnila povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečil, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo k daňovému podvodu, alebo aby v tejto súvislosti disponoval týmito dokumentmi. Podľa žalobcu správca dane účelovo neprihliadol na to, že odberatelia predložili zoznamy osôb, ktoré mali vykonať dodanie služieb a správca dane mal odpoveď zo Sociálnej poisťovne, v ktorej sú uvedení zamestnanci žalobcu a je zrejmé, že nejde o tie isté osoby. Preto nemôže obstať záver žalovaného, že práce mali poskytnúť jeho zamestnanci.

43. Žalobca poukázal aj na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/8/2016 zo dňa 24.05.2017 o tom, že obsah dôkazného bremena daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie akýchkoľvek skutočností, aj takých na preukázanie ktorých neexistuje zákonná povinnosť, respektíve ktorých preukázaním sú zaťažené iné subjekty. Žalobca poukázal aj na ustanovenie § 538 Obchodného zákonníka a na to, že samotné obchodnoprávne normy predpokladajú možnosť subdodávky. V takom prípade však vo vzťahu medzi objednávateľom a zhotoviteľom zostáva v celom rozsahu zachovaná zodpovednosť zhotoviteľa a zviazaným subjektom voči objednávateľovi je naďalej zhotoviteľ. Žalobca namietal, že daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť za neskoršie správanie a podnikateľský „osud“ svojich obchodných partnerov v čase po dodaní tovaru alebo služby, ani za ich nekontaktnosť. Žalobca konal v dobrej viere v čase realizácie transakcie, spoločnosť BUSKET, s.r.o. neprejavovala známky, že by malo ísť o problematický subjekt a nebola v zozname daňových dlžníkov na portáli finančnej správy.

44. Žalobca uviedol, že je potrebné rozlišovať dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane, pričom dôkazné bremeno daňového subjektu nie je možné ponímať extenzívne a v tejto súvislosti

poukázal na závery súvisiacej judikatúry Najvyššieho súdu SR, konkrétne na rozhodnutia: sp. zn. 1Sžfk/81/2017 zo dňa 13.09.2019, sp. zn. 2Sžf/8/2016 zo dňa 24.05.2017, sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2007, sp. zn. 3Sžf/1/2011 do dňa 15.03.2011, sp. zn. 5Sžf/14/2015 zo dňa 26.01.2017 a sp. zn. 5Sžf/7/2016 zo dňa 18.09.2007. Poukázal aj na to, že Najvyšší súd SR odkázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ a uviedol, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca ani nevie alebo nemôže vedieť, každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami.

45. Žalobca poukázal aj na závery rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 6Sžfk/53/2017 zo dňa 23.01.2019, sp. zn. 4Sžfk/61/2017 zo dňa 11.09.2008 a sp. zn. 4Sžfk/67/2017 zo dňa 04.12.2018, z ktorých vyplýva, že nekontaktnosť dodávateľa v čase daňovej kontroly nepreukazuje nekontaktnosť v čase, kedy malo byť realizované dodanie tovaru alebo služby. Žalobca sa podľa neho dostal do absolútnej tautologickej situácie, keď správca dane posunul dokazovanie do nedosiahnuteľnej úrovne, lebo akýkoľvek dôkaz žalobca predloží, je nedostačujúci.

46. Žalobca poukázal aj na závery rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/57/2016 zo dňa 28.03.2018, sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 10Sžfk/1/2018 zo dňa 24.10.2018 a sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019, v zmysle ktorých dôkazné bremeno o dodaní tovaru alebo služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne. Dôkazné bremeno daňového subjektu vzniká v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadri svoje pochybnosti. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a ním predložené dôkazy nemieni akceptovať, je povinný to preukázať dôkazmi s takou vypovedacou schopnosťou, závažnosťou a vierohodnosťou ako sú dôkazy predložené daňovým subjektom. Žalobca poukázal aj na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 s tým, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Podľa žalobcu daňovému subjektu nemôže byť vytýkané, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa, respektíve subdodávateľov. Poukázal aj na závery rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/1/2011 dňa 15.03.2011 a sp. zn. 7Sžf/41/2013 zo dňa 28.05.2015, v zmysle ktorých ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou s prílohami s podrobným položkovitým popisom druhu a ceny deklarovaných tovarov a služieb od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Podľa žalobcu sa záver správcu dane a žalovaného dostáva do rozporu s právnym názorom Ústavného súdu SR uvedeným v náleze sp. zn. I. ÚS 30/2018 zo dňa 30.01.2019, kde Ústavný súd SR uviedol, že žiadna skutková okolnosť, ktorá nastala v minulosti, sa spravidla nedá preukázať s absolútnou istotou a dôkazné bremeno kladené na účastníka konania nesmie byť neprímerané. Podľa žalobcu je pre správcu dane najpohodnejšie spochybníť reálne dodanie služieb, pretože keby realnosť uznal, musel by preukazovať účasť žalobcu na daňovom podvode, kedy dôkazné bremeno ťaží správcu dane.

47. Žalobca poukázal aj na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/7/2018 zo dňa 20.06.2019, kde najvyšší súd konštatoval, že predložením dokumentácie zo strany daňového subjektu správcovi dane došlo k prenosu dôkazného bremena späť na správcu dane, ktorý v prípade, ak nemienil sťažovateľom predloženú dokumentáciu akceptovať, bol povinný svoje stanovisko zdôvodniť a preukázať, že existujú pochybnosti o správnosti (respektíve realnosti) daňovým subjektom predložených listín. Podľa Najvyššieho súdu SR predložením predmetných listín, ako aj tvrdením o príčinnej súvislosti medzi uvedenými listinnými dôkazmi a spornými faktúrami, si sťažovateľ ako daňový subjekt svoju zákonom predpokladanú dôkaznú povinnosť splnil a v prípade, ak sa správca dane s uvedeným nestotožnil, bolo jeho úlohou preukázať opak. Najvyšší súd SR uviedol, že za stavu, keď sťažovateľ preukázal, že potreba vykonať stavebné práce existovala, stavebné práce vykonané boli, o vykonaní stavebných prác existuje dokumentácia – hoc neúplná a stavebné práce boli riadne a včas uhradené, ako aj bola odvedená príslušná DPH, formálne nedostatky vo vedení dokumentácie na strane sťažovateľa, ktorý navyše tieto vysvetľoval dlhodobou neformálnou obchodnou praxou, neboli samé o sebe spôsobilé spochybníť realnosť existencie zdaniteľného plnenia. Podľa názoru kasačného súdu postupoval správca dane voči sťažovateľovi šikanózne, keď napriek komplexnej dokumentácii o opodstatnenosti uplatnených výdavkov, túto ako celok odmietol, pričom zaťažoval daňový subjekt dôkaznou povinnosťou nad rámec stanovený zákonom, a to o okolnosti na strane iných daňových subjektov - dodávateľských spoločností.

48. Úvahy, ktorými sa správca dane v protokole a v prvostupňovom rozhodnutí usiluje spochybníť dôkazy svedčiace v prospech daňového subjektu sú tendenčné a účelové, čo žalobca namietal podrobne v odvolaní a žalovaný na to nereagoval. Podľa žalobcu preukázal prijatie služieb celým spektrom dôkazov – listín, a to dokumentácia, zmluvy, menné zoznamy pracovníkov odberateľov, uhradenie faktúr. Ďalšími žalobcom navrhovaným dôkazom - výsluch A. C., ktorý správca dane odmietol, mohlo byť ešte dodanie potvrdené.

49. Podľa žalobcu nepreukázanie dodania tovaru alebo služby deklarovaným dodávateľom nestačí na neuznanie odpočtu DPH. Poukázal v tejto súvislosti na závery judikatúry Súdneho dvora EÚ, konkrétne na rozhodnutia C - 80/11 a C - 142/11 zo dňa 21.06.2012 (Mahagében a Dávid), C - 227/14 zo dňa 22.10.2015 (PPUH Stehcamp), C - 285/11 zo dňa 06.12.2012 (Bonik EOOD), C - 18/13 zo dňa 13.02.2014 (Maks Pen EOOD), C - 446/15 zo dňa 10.11.2016 (Signum Alfa Sped), C - 610/19 zo dňa 03.09.2020 (Vikingo Fövállalkozó), C - 101/16 zo dňa 19.10.2017 (Paper Consult). V zmysle záverov uvedených rozhodnutí Súdneho dvora EÚ potom platí, že ak nebolo preukázané, že fakturované plnenie dodala osoba uvedená na faktúre, táto okolnosť môže byť dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet len v prípade:

a) ak došlo k podvodnému konaniu na dani z pridanej hodnoty, a súčasne

b) vzhľadom na objektívne preukázané okolnosti daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie bolo súčasťou tohto podvodu; uvedené podmienky musia byť pritom splnené kumulatívne a dôkazné bremeno ich preukázania zaťažuje správca dane a nie daňový subjekt. Bez kumulatívneho splnenia týchto podmienok nemožno nepriznať právo na odpočet DPH iba pre pochybnosti správcu dane o dodávateľoch alebo subdodávateľoch alebo pre ich prípadne aj preukázané nezákonné konanie (ktoré sa v protokole z daňovej kontroly neuvádza). V súvislosti s týmito závermi žalobca poukázal aj na závery rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/80/2019 zo dňa 07.08.2019 a na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/5/2020 zo dňa 08.12.2020. Žalobca zotrval na tom, že preukázal reálne uskutočnenie fakturovaných plnení a správca dane to relevantným spôsobom nespochybnil. Zo strany žalobcu nedošlo k podvodnému konaniu a správca dane žalobcovi nepreukázal účasť na podvodnom konaní. Podľa žalobcu neexistujú zákonné prekážky na odpočítanie dane. Nepreukázanie toho, že plnenie dodal dodávateľ uvedený na faktúre, nestačí pre neuznanie odpočtu DPH. Žalobca uniesol svoje dôkazné bremeno, a preto mu malo byť uznané právo na odpočítanie dane.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe

50. Vo vyjadrení k správnej žalobe žalovaný uviedol, že žalobca neposkytol dôkazy ani overiteľné informácie, ktorými by preukázal reálnosť plnení, ktoré mu fakturovali jeho priami dodávatelia a ani dodávatelia nepotvrdili vierohodnosť faktúr v zmysle § 71 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z. Správca dane relevantne spochybnil tvrdenia žalobcu, pričom svoje pochybnosti jasne a zrozumiteľne vyjadril a oboznámil s nimi žalobcu, čím preniesol dôkazné bremeno späť na žalobcu.

51. Predloženie faktúr nebolo postačujúcim dôkazom na preukázanie nároku na odpočítanie dane, pretože plnenia uvedené na faktúrach sa neuskutočnili tak ako boli deklarované. Správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť faktúr, vystavených dodávateľmi BUSKET, s.r.o., a HRTeam Slovakia, s.r.o., pre žalobcu, pretože uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovaných na faktúre od dodávateľa nepreukázal žalobca a nepotvrdili ich ani dodávatelia.

52. Správca dane postupoval pri dokazovaní v súlade s ustanovením § 3 ods. 1 a 3 Daňového poriadku, t.j. hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Zároveň pri tom dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Správca dane sa riadil zásadou objektívnej pravdy, zaobstaral si pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane zodpovedal zásadám logického myslenia, správneho uváženia a bol v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z.

53. V súvislosti s námietkou dokazovania a tendenčného hodnotenia dôkazov žalovaný uviedol, že podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa

osobitných predpisov, alebo skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V prípade, ak niektoré skutočnosti nepreukáže, znáša dôsledky. Žalobca neunesol dôkazné bremeno, keďže nepreukázal, že mu boli dodané plnenia uvedené na faktúrach od spoločností BUSKET, s.r.o., a HRTeam Slovakia, s.r.o., preto správca dane postupoval správne, keď neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov BUSKET, s.r.o., a HRTeam Slovakia, s.r.o., v kontrolovanom zdaňovacom období.

54. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť mal prioritne žalobca, ktorý si uplatňoval odpočítanie. Správca dane nevychádzal len z predložených dokladov ale vzhľadom na to, že mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti dokladov, ktoré predložil žalobca, vykonal dokazovanie za účelom zistenia, či predložené doklady odrážajú skutočnosť a či im nechýba materiálny podklad. Správca dane vykonávaným dokazovaním zisťoval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Správca dane získaval poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie a nebol pritom viazaný iba návrhmi daňového subjektu. Účelom dokazovania zo strany správcu dane bolo zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého nebolo preukázané, že práce uvedené na faktúrach od deklarovaných dodávateľov BUSKET, s.r.o. a HRTeam Slovakia, s.r.o. boli skutočne vykonané uvedenými spoločnosťami, že u deklarovaných dodávateľov došlo k vzniku daňovej povinnosti v súlade s § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH. Pochybnosti správcu dane o vykonaní prác deklarovanými spoločnosťami BUSKET, s.r.o., a HRTeam Slovakia, s.r.o., pre žalobcu boli oprávnené a žalobca neodstránil tieto pochybnosti správcu dane. Na základe vykonaného dokazovania bolo zistené, že spoločnosti BUSKET, s.r.o., a HRTeam Slovakia, s.r.o., nemohli vykonať práce deklarované pre žalobcu, pretože nemali zamestnancov a nebolo preukázané ani dodanie pracovníkov spoločnosťou TEPAL CAR-GO SRL, pre spoločnosť BUSKET, s.r.o. Odberatelia žalobcu, pre ktorých mali byť vykonané práce kontroly kvality a balenia, nepoznali spoločnosť BUSKET, s.r.o. Nebolo potvrdené ani tvrdenie E. F., konateľa žalobcu, uvedené v zápisnici č. 100513553/2019, že školenia BOZP pracovníkom poskytla spoločnosť BUSKET, s.r.o. Žalobca nepreukázal ani poskytnutie pracovného oblečenia pracovníkom spoločnosti BUSKET, s.r.o. Zo strany dodávateľa BUSKET, s.r.o. neboli predložené žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali poskytnutie pracovníkov dodávateľskou spoločnosťou TEPAL CAR-GO SRL v kontrolovanom období. Podľa dôkazov, ktoré prevzal správca dane z iného konania, bolo zistené, že spoločnosť BUSKET, s.r.o. ani v rámci kontroly vykonávanej za iné zdaňovacie obdobie nepredložila správcovi žiadne doklady, na základe čoho správca dane prešiel do procesu určovania dane podľa pomôcok. Na základe výsledkov dokazovania nebolo preukázané dodanie prác dodávateľom BUSKET, s.r.o., deklarovaným na faktúrach, pritom právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu dani z pridanej hodnoty, resp. zaplateným z dôvodu ich splatnosti. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre.

55. Na základe správcu dane zistených skutočností žalovaný považoval námietku o účelovom a neúplnom vykonaní dôkazov za neopodstatnenú. Žalobca neuviedol, ktorým konkrétnym dôkazom sa správca dane vôbec nezaoberal a odignoroval ho, a neuviedol ani, ktorý konkrétny dôkaz nevyhodnotil správca dane objektívne.

56. K námietke ohľadom dôkazného bremena žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane, t.j. je iniciátorom odpočítania DPH. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Správca dane preveroval predmetné zdaniteľné obchody u žalobcu, ktorý mu predložil predmetné faktúry. Preloženie faktúr nebolo postačujúcim dôkazom na uplatnenie práva na odpočítanie, pretože z nich nebolo preukázané vecné naplnenie podstaty vecí, t.j. že došlo k dodaniu prác kontroly kvality a balenia dielcov dodávateľmi BUSKET, s.r.o., a HRTeam Slovakia, s.r.o. Žalobca neunesol dôkazné bremeno, keďže nepreukázal, že mu boli reálne dodané služby spoločnosťami BUSKET, s.r.o., a HRTeam Slovakia, s.r.o., preto pochybnosti správcu dane boli oprávnené a správca dane postupoval správne, keď v kontrolovanom zdaňovacom období neuznal žalobcovi odpočítanie dane z predmetných faktúr.

57. K námietke týkajúcej sa nevypočutia svedkov žalovaný uviedol, že správca dane v iných konaniach u žalobcu vypočul svedkov G. H. a A. B. C. a o ich vypočutí bol žalobca písomne upovedomený. Svedkovia G. H. a A. B. C. sa vyjadrovali k skutočnostiam, ktoré súviseli s preverovaným zdaňovacím obdobím júl 2018, ako aj s poskytovanými plneniami od dodávateľa BUSKET, s.r.o. Žalobca bol písomne upovedomený o vypočutí svedkov G. H. (upovedomenie č. 102103504/2019 zo dňa 06.09.2019) a A. B. C. (upovedomenie č. 100955975/2019 zo dňa 24.04.2019), vypočutia svedkov sa však nezúčastnil, čím nevyužil svoje právo ustanovené v § 45 ods. 1 Daňového poriadku. Svedkovia boli podľa § 25 ods. 1 Daňového poriadku riadne poučení o povinnosti vypovedať pravdivo a nič nezamlčovať, ako aj o právnych následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede. Svedkovia obsahu poučenia porozumeli, čo potvrdili svojimi podpismi v zápisnici. Žalovaný sa stotožňuje s názorom správcu dane a považuje výpoveď svedka za riadny dôkaz získaný v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ktorý prispel k objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane.

58. Námietku, že správca dane neumožnil žalobcovi byť prítomný pri miestnych zisťovaniach vykonaných u iných daňových subjektoch, považoval žalovaný za neopodstatnenú. Miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní. Pri výkone miestneho zisťovania je zamestnanec správcu dane povinný sa preukázať služobným preukazom. Takéto oprávnenie na vstup do priestorov iných daňových subjektov okrem správcu dane nemajú iné daňové subjekty. Práva daňového subjektu pri daňovej kontrole sú uvedené v § 45 ods. 1 Daňového poriadku a medzi takéto právo nepatrí, aby žalobca mohol byť bol prítomný pri miestnom zisťovaní u iného daňového subjektu. Naopak, žalobca v priebehu daňovej kontroly nepredložil dôkazy, ktoré by preukázali vykonanie služby kontroly kvality konkrétnymi osobami, ktoré pre neho zabezpečila spoločnosť BUSKET s.r.o. Odberatelia žalobcu, pre ktorých boli poskytované služby kontroly kvality a balenia, uviedli, že tieto práce vykonali pracovníci žalobcu, a spoločnosť BUSKET s.r.o. nepoznajú. Školenia BOZP a pracovné oblečenie pre týchto pracovníkov zabezpečoval žalobca, prípadne samotní odberatelia žalobcu, a teda nezabezpečovala ho spoločnosť BUSKET, s.r.o. ako to uviedol žalobca v zápisnici č. 100513553/2019 zo dňa 26.02.2019. Keďže žalobca vykonával BOZP školenia a zabezpečoval pracovné oblečenie pre pracovníkov, ktorí vykonali práce pre jeho odberateľov, mali mu byť známe konkrétne osoby, ktoré mu zabezpečil dodávateľ BUSKET s.r.o.

59. V súvislosti s námietkou, že správca dane nepožadoval od žalobcu žiadne vyjadrenia a pripomienky, ktoré by boli použité ako dôkaz, žalovaný uviedol, že správca dane v priebehu kontroly umožnil žalobcovi uniesť dôkazné bremeno, písomnosťou č. 102002646/2020 zo dňa 17.12.2020 oboznámil žalobcu so zisteniami z daňovej kontroly, vyjadril v ňom svoje pochybnosti o reálnosti plnení od deklarovaných dodávateľov a poskytol žalobcovi lehotu na vyjadrenie sa k zisteniam. Žalobca neposkytol dôkazy, ktorými by odstránil pochybnosti správcu dane, nevyjadril sa k zisteniam správcu dane a ani nenavrhol správcovi dane vykonanie dôkazov. Žalobca mal v priebehu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania dostatok priestoru, aby preukázal svoje tvrdenia, čo však neurobil.

60. V súvislosti s námietkou, že správca dane v napadnutom rozhodnutí len opísal znenie protokolu z daňovej kontroly, že odôvodnenie rozhodnutia nie je v súlade s ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku, a taktiež v súvislosti s námietkou absencie odvolávky na porušenie právnych predpisov a v súvislosti s existenciou viacerých vzájomne odporujúcich dôvodov zamietnutia práva na odpočítanie dane žalovaný uviedol, že podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku v odôvodnení rozhodnutia sa uvádza, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, ako aj úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Podkladom rozhodnutia boli zistenia správcu uvedené v protokole z vykonávanej kontroly. Súčasťou odôvodnenia napadnutého rozhodnutia boli aj námietky žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole a ich vysporiadanie sa s nimi zo strany správcu dane. Napadnuté rozhodnutie obsahovalo preukázané kontrolné zistenia, vykonané dôkazy a ich vyhodnotenie, ako aj vysporiadanie sa s návrhmi, námietkami a vyjadreniami žalobcu. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia bol prijatý jednoznačný záver zamietnutia práva na odpočítanie dane, a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a §19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.

61. K námietke nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly žalovaný uviedol, že daňová kontrola sa začala dňa 04.09.2019, t.j. dňom uvedeným v oznámení č. 101812716/2021 zo dňa 25.07.2019. Na základe žiadosti č. 6/03779710/2020, podanej žalobcom dňa 07.04.2020, v súlade s ustanovením § 6 ods. 1 zákona č. 67/2020 Z.z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so

šírením nebezpečnej nákazlivej choroby COVID -19 v znení neskorších predpisov, bola daňová kontrola prerušená odo dňa nasledujúceho po dni podania žiadosti t.j. odo dňa 08.04.2020. Prerušenie daňovej kontroly trvalo odo dňa 08.04.2020 až do skončenia pandémie t.j. do 30.09.2020. Daňová kontrola bola ukončená dňa 11.02.2021 doručením protokolu č. 100121950/2021 zo dňa 26.01.2021. Odo dňa začatia kontroly do dňa začatia prerušenia daňovej kontroly uplynulo 217 dní. Odo dňa skončenia prerušenia kontroly do dňa ukončenia kontroly uplynulo 134 dní. Daňová kontrola trvala celkom 351 dní a nepresiahla zákonnú ročnú lehotu na jej vykonanie stanovenú v § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Získanie dôkazných prostriedkov od žalobcu pred samotným začatím daňovej kontroly nemalo vplyv na dĺžku daňovej kontroly. Z uvedeného dôvodu žalovaný považoval námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky vykonanej kontroly a jej zákonnosti za neopodstatnenú.

62. V súvislosti s poukázaním na rozsudky Najvyššieho súdu SR a rozsudky Súdneho dvora Európskej únie súvisiace s rozložením dôkazného bremena žalovaný uviedol, že správca dane relevantne spochybnil reálnu existenciu plnení a riadny podnikateľský dôvod predstieraných transakcií na kontrolovanom stupni obchodu medzi spornými dodávateľmi a žalobcom. Zdaniteľná osoba, ktorej je odmietnuté právo na odpočítanie dane z dôvodu neexistencie zdaniteľného plnenia, sa nenachádza v porovnateľnej situácii ako zdaniteľná osoba, ktorej bolo plnenie skutočne poskytnuté, preto sa táto zdaniteľná osoba neopodstatnene odvoláva na rozsudky Súdneho dvora EÚ, kedy plnenie skutočne existuje, v zmysle ktorých je daňový úrad povinný skúmať úmysel zdaniteľnej osoby alebo zohľadniť úmysel iného subjektu v obchodnom reťazci.

63. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane, ktorý žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľov BUSKET, s.r.o. a HRTeam Slovakia, s.r.o. Podľa ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane pri dodaní tovaru alebo služby vzniká platiteľovi za podmienky, že pri dodaní tovaru alebo služby vznikne daňová povinnosť platiteľovi, ktorý je uvedený na faktúre. V danom prípade na základe šetrenia vykonaného správcom dane nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. u dodávateľov BUSKET, s.r.o. a HRTeam Slovakia, s.r.o., a preto následne u žalobcu nevznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a § 49 ods.2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z.

Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (replika)

64. Podľa žalobcu je vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe čo do počtu strán rozsiahle, ale pozostáva z reprodukcie obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného a zhruba na posledných troch stranách sa nachádza niekoľko pomerne stručných a nie veľmi obsažných reakcií žalovaného na vybrané žalobné námietky žalobcu. Vyjadrenie žalovaného nasvedčuje dôvodnosti žalobnej námietky o zmatečnosti a nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného z dôvodu neprípustnej kumulácie a zmiešavania rôznych a vzájomne nezlučiteľných, odlišných skutkových podstát nepriznania práva na odpočet DPH, a to tiež vo väzbe na súvisiacu námietku žalobcu, že viaceré v napadnutom rozhodnutí uvedené pochybnosti žalovaného neboli žalobcovi počas dovtedajšieho priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania oznámené a že žalobca sa o nich dozvedel prvýkrát z napadnutého rozhodnutia. Žalobcovi v priebehu celej daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania nebolo jednoznačne, jasne, zrozumiteľne a s uvedením konkrétnych a relevantných dôvodov oznámené, či orgány finančnej správy spochybňujú uskutočnenie fakturovaných plnení ako takých, teda či tvrdia, že fakturované plnenia sú fiktívne a nikdy sa neuskutočnili, alebo uskutočnenie fakturovaných plnení nebolo realizované práve dodávateľom uvedeným na faktúrach.

65. Žalobca ďalej uviedol, že v súvislosti so žalobnou argumentáciou v článku II., VII. a osobitne v článku VI. správnej žaloby, ktorá vo svojich dôsledkoch predstavuje námietku porušenia ustanovení § 45 ods. 1 písm. e) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku v spojení s § 3 ods. 2 Daňového poriadku zo strany správcu dane, žalobca považuje za potrebné poukázať na významné rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, zverejnené v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR pod č. 18/2022 ZNSS. V publikovanej právnej vete sa uvádza, že povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku musí správca dane splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza. V tejto súvislosti poukázal žalobca aj na odôvodnenie rozhodnutia Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/67/2021 zo dňa 25.05.2022. Tieto závery podľa žalobcu platia aj na jeho vec, keď žalobca na strane 19 správnej žaloby opodstatnene namieta, že počas celého výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho

konania mu neboli oznámenie pochybnosti žalovaného uvedené v napadnutom rozhodnutí na strane 25. Úkonom, ktorý má v tomto smere kľúčový význam, je oznámenie správcu dane č. 102002646/2020 zo dňa 17.12.2020, ktoré malo predstavovať úkon správcu dane podľa § 46 ods. 5 v spojení s § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Predmetné oznámenie však pozostávalo takmer v celom rozsahu z mechanického prepisu úkonov vykonaných správcom dane a následne na strane 11 v spodnej časti zo všeobecného výkladu týkajúceho sa práva na odpočet DPH, po ktorom na strane 12 nasledovalo už len konštatovanie v znení, že u žalobcu došlo k porušeniu ustanovenia § 49 ods. 1 § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 19 ods. 2 citovaného zákona, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Správca dane nepriznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr. Tento úkon správcu dane nepredstavoval riadne splnenie povinnosti podľa § 46 ods. 5 a § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, pričom nesprávnosť postupu správcu dane spočívala aj v tom, že v čase medzi vyhotovením oznámenia a vyhotovením protokolu správcu dane vykonával vo veci ďalšie úkony a zisťoval skutočnosti, ktoré potom uviedol aj v protokole, avšak o skutočnostiach zistených správcom dane týmto dokazovaním žalobcu pred dorúčením protokolu nijako neoboznámil (výzva č. 102008607/2020 zo dňa 18.12.2020, odpoveď spoločnosti Gnotec Čadca, s.r.o., č. 600057161/2021 zo dňa 07.01.2021, výzva č. 102009510/2020 zo dňa 18.12.2020, e-mailové podania spoločnosti DONGWON SK s.r.o.).

66. Podľa žalobcu sa žalovaný veľmi stroho vyjadril k námietke v čl. IV. správnej žaloby a neobjasnil, aký druh štátomocenskej činnosti vykonával správca dane v období od 14.11.2018 od 25.07.2019. Žalobca opakovane poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR, Najvyššieho správneho súdu SR a Súdneho dvora EÚ vo vzťahu k tomu, že zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, respektíve jeho správne uvedenie na faktúre, patrí medzi formálne podmienky. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov správnym súdom

67. Na základe zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, konkrétne aj z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu Trenčína a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. V dôsledku uvedeného je konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 30S/39/2022 vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/39/2022.

68. Správny súd nezistil dôvody pre nariadenie pojednávania podľa § 107 ods. 1 SSP, preto rozhodnutie vo veci verejne vyhlásil postupom podľa § 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj len „SSP“) dňa 08.11.2023. Oznámenie o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku bolo zverejnené na úradnej tabuli správneho súdu od 29.09.2023 do 09.11.2023.

69. Správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby (§ 134 ods. 1 a 2 SSP) a dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu je dôvodná, preto rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. g) a ods. 3 Správneho súdneho poriadku a podľa ods. 4 tohto ustanovenia vrátil vec na ďalšie konanie správcovi dane.

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

71. Podľa § 6 ods. 1 SSP; Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov

orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

72. Podľa § 134 ods. 1 a 2 SSP; (1) Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

(2) Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak

- a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,
- b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený,
- c) ide o veci podľa § 192,
- d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba,
- e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d),
- f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa.

73. Podľa § 191 ods. 1 až 4 SSP; (1) Správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

- a) bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,
- b) ho vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený,
- c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
- e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- f) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu,
- g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

(2) Vo výroku rozsudku podľa odseku 1 správny súd uvedie označenie orgánu verejnej správy, číslo jeho rozhodnutia alebo opatrenia a deň vydania, prípadne opis zrušeného výroku rozhodnutia alebo opatrenia, ak správny súd nezrušil celé rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy. (3) Ak správny súd zrušuje napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie žalovaného, v závislosti od okolností môže na návrh žalobcu súčasne

- a) zrušiť aj rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, ktoré mu predchádzalo,
- b) zrušiť aj skôr vydané rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak postupoval podľa § 27 ods. 1.

(4) Ak správny súd zrušuje rozhodnutie alebo opatrenie, podľa okolností môže aj bez návrhu súčasne vysloviť, že vec sa vracia na ďalšie konanie žalovanému, prípadne orgánu verejnej správy podľa odseku 3. Ak správny súd zruší rozhodnutie alebo opatrenie, lehota na vydanie rozhodnutia alebo opatrenia v ďalšom konaní začne orgánu verejnej správy plynúť až po doručení všetkých administratívnych spisov pripojených k prejednávanej veci.

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

(2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

75. Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH; (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

76. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH; Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

77. Podľa § 37 ods. 1 až 4 Daňového poriadku; (1) Správca dane je oprávnený na účely správy daní a pri poskytnutí súčinnosti orgánom podľa osobitného predpisu vykonávať miestne zisťovanie aj mimo obvodu svojej územnej pôsobnosti.

(2) Miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.

(3) Pri výkone miestneho zisťovania je zamestnanec správcu dane povinný preukázať sa služobným preukazom; túto povinnosť nemá zamestnanec správcu dane, ktorým je obec a príslušník finančnej správy vykonávajúci miestne zisťovanie v služobnej rovnošate. Zamestnanec správcu dane, ktorým je obec, je povinný preukázať sa oprávnením na vykonanie miestneho zisťovania.

(4) O miestnom zisťovaní spíše zamestnanec správcu dane zápisnicu. Rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice zamestnanec správcu dane odovzdá daňovému subjektu alebo inej osobe, alebo zamestnancovi daňového subjektu, alebo zamestnancovi inej osoby, za účasti ktorého sa vykonávalo miestne zisťovanie; to neplatí, ak je zápisnica podpísaná biometrickým elektronickým podpisom a zamestnanec správcu dane ju zašle do elektronickej osobnej schránky daňového subjektu alebo inej osoby. Ak sa miestneho zisťovania nezúčastní daňový subjekt alebo jeho zamestnanec, alebo iná osoba alebo zamestnanec inej osoby, spíše zamestnanec správcu dane úradný záznam. Ak správca dane pri miestnom zisťovaní zabezpečí vec podľa § 41 a 42, odovzdá rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice osobe, od ktorej prevzal vec, ktorú zabezpečil.

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

79. Podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku; Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

a) na predloženie

1. písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,

2. služobného preukazu zamestnanca správcu dane, okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec,

b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,

c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhnovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,

d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,

e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,

f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

80. Podľa § 46 ods. 1, 2, 5, 9 a 10 Daňového poriadku; (1) Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole. (2) Ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti,

daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. (5) 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.

(9) Daňová kontrola je ukončená dňom

a) doručenia protokolu podľa odseku 8,

b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo

c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

(10) Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

81. Správny súd dospel k záveru o potrebe zrušenia rozhodnutia žalovaného aj rozhodnutia správcu dane, pretože niektoré zo žalobných námietok žalobcu prednesené v správnej žalobe boli dôvodné. Predovšetkým ide o námietky týkajúce sa úkonov správcu dane, ktoré vykonal pred začatím daňovej kontroly, t. j. pred dňom 04.09.2019 – deň uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly č. 101812716/2019 zo dňa 25.07.2019. Správny súd nedospel k záveru, že by lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku nebola zachovaná, a to v zmysle toho, ako je začiatok a koniec daňovej kontroly zadané v Daňovom poriadku, keď daňová kontrola začína v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole a je ukončená dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly. V zmysle citovaných ustanovení Daňového poriadku začala daňová kontrola u žalobcu dňa 04.09.2019 (deň uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly č. 101812716/2019 zo dňa 25.07.2019) a bola ukončená dorúčením protokolu z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 11.02.2021. Na základe žiadosti žalobcu zo dňa 07.04.2020 bola daňová kontrola prerušená v zmysle zákona č. 67/2020 o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 od 08.04.2020 do 30.09.2020. Celkovo tak daňová kontrola nepresiahla lehotu stanovenú v § 46 ods. 10 Daňového poriadku, pretože trvala 351 dní. Z uvedeného preto nepochybne vyplýva, že v zmysle zákonného vymedzenia začatia daňovej kontroly a jej skončenia, s akceptovaním jej legálneho prerušenia, kedy lehota na vykonanie daňovej kontroly neplynie, trvanie daňovej kontroly nepresiahlo lehotu jedného roka vymedzenú v § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

82. Je ale pravdou, že správca dane vykonal úkony voči žalobcovi ako voči daňovému subjektu, a to realizoval výzvy (telefonické) na predloženie dokladov a písomností k preverovaniu zdaniteľných obchodov za zdaňovacie obdobie júl 2018 (úradné záznamy č. 102251463/2018 zo dňa 14.11.2018, č. 102361560/2018 zo dňa 27.11.2018, č. 100101417/2020 zo dňa 09.01.2019 a č. 100911364/2019 zo dňa 17.04.2019) a bol realizovaný výsluch konateľa žalobcu E. F., o ktorom bola spísaná zápisnica č. 101014376/2019 zo dňa 02.05.2019. Žalovaný ani vo vyjadrení k správnej žalobe nevysvetlil povahu týchto úkonov. Podľa správneho súdu ide o taký nedostatok v postupe správcu dane, ktorý bude potrebné odstrániť v súčinnosti s daňovým subjektom v zmysle zásady zakotvenej v § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Správny súd si uvedomuje odlišný obsah a účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a pri vyhodnotení tohto vytýkaného nedostatku vychádzal analogicky z právneho názoru vysloveného Najvyšším správnym súdom SR v rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26.10.2022, ktoré nadväzuje na judikované rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, v ktorých sa riešili nedostatky v postupe správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Aj v prípade, že nebol dodržaný postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, najvyšší správny súd nekonštatoval nezákonnosť daňovej kontroly, ale zrušil rozhodnutia daňových orgánov s tým, že sa vec vrátila do štádia vyrubovacieho konania a správca dane sa mal podľa najvyššieho správneho súdu pokúsiť odstrániť vytýkaný nedostatok v súčinnosti s daňovým subjektom (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku), napraviť vytýkané pochybenie, pochybnosti daňovému subjektu oznámiť a pokúsiť sa v súčinnosti s daňovým subjektom toto pochybenie napraviť s tým, že správca dane mal prihliadnuť aj na účel daňovej

kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré nemá nahrádzať daňovú kontrolu (ale ani vyrubovacie konanie daňovú kontrolu pozn. správneho súdu). Takýmto postupom – výzvou na predloženie dôkazov týkajúcich sa zdaniteľných obchodov realizovaných v zdaňovacom období júl 2018 a následným predložením týchto dôkazov daňovým subjektom (prípade odkazom na predložené dôkazy pred začatím daňovej kontroly) vo vyrubovacom konaní, budú dôkazy zahrnuté do vykonávanej daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania. Aj žalobca si musí byť vedomý toho, že ide o základný okruh dôkazov, ktorými preukazuje uplatnený nárok na odpočet DPH v dotknutom zdaňovacom období. Pokiaľ ide o výsluch konateľa žalobcu E. F. realizovaný dňa 02.05.2019 (zápisnica č. 101014376/2019), ide o výsluch realizovaný pred začatím daňovej kontroly a správca dane závery tohto výsluchu uvádza aj v protokole z daňovej kontroly. Išlo pritom o jediný priamy výsluch konateľa žalobcu, ktorý sa mal aj sám osobne podieľať na realizovanom dodaní služieb od deklarovaného dodávateľa HRTeam Slovakia, s.r.o. a mal dojednávať obchody. Preto správny súd považuje za potrebné zopakovať výsluch konateľa žalobcu E. F. vo vyrubovacom konaní, aby sa mohol relevantne vyjadriť k tomuto zdaňovaciemu obdobiu, keďže jediný výsluch bol realizovaný pred začatím daňovej kontroly a aj väčšinu ďalších dôkazov zaobstaral správca dane z iných daňových kontrol.

83. Vo vzťahu k námietkam žalobcu, ktoré sa týkali procesného postupu správcu dane pri realizovaní miestneho zisťovania, správny súd považuje za potrebné poukázať na odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/28/2021 zo dňa 28.04.2023, v ktorom najvyšší správny súd uviedol : „Miestne zisťovanie patrí medzi procesné nástroje, ktorými sa plní účel správy daní. Správca dane miestnym zisťovaním vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní, pričom výsledky miestneho zisťovania môžu byť dôkazom pri správe daní. Miestne zisťovanie môže vykonať správca dane neohlásene (ako to bolo v posudzovanom prípade), t. j. bez predchádzajúceho súhlasu, resp. upovedomenia daňového subjektu, prípadne inej osoby. Správcovi dane tak zo zákona výslovne nevyplýva povinnosť informovať kontrolovaný daňový subjekt o tom, že sa bude miestne zisťovanie v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávať. Možnosť kontroly takto získaného dôkazu zo strany daňového subjektu za účelom bránenia jeho práv a záujmov je zabezpečená jeho právom nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou u neho vykonávanou, ako i právom vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Kasačný súd tu poukazuje napr. na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/60/2009 zo dňa 25.05.2010, podľa ktorého „miestne zisťovanie má povahu dôkazného prostriedku a umožňuje správcovi dane na základe vlastného pozorovania a zistení získať informácie potrebné pre správu daní a taktiež pre určenie ďalšieho postupu v rámci daňovej kontroly. Právo kontrolovaného daňového subjektu vyplývajúce z § 15 ods. 5 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. [v súčasnosti § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku] netreba brať absolútne v tom zmysle, že daňový subjekt musí byť prítomný pri každom miestnom zisťovaní, nakoľko relevantné informácie vyplývajúce z miestneho zisťovania podliehajú prejednaniu s dotknutým daňovým subjektom, pri ktorom má daňový subjekt možnosť v plnej miere využiť svoje procesné právo vyjadriť sa k zisteniam správcu dane, navrhovať vykonanie ďalších dôkazov na podporu jeho tvrdení, resp. na vyvrátenie podozrenia o nevierohodnosti ním predkladaných dôkazov, prípadne klásť otázky tretím osobám zúčastneným na daňovom konaní.“ Ďalej správny súd poukazuje aj na závery rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/45/2021 zo dňa 28.04.2023, v ktorom taktiež najvyšší správny súd uviedol : „Správca dane je oprávnený vykonať miestne zisťovanie, a to bez povinnosti predchádzajúceho informovania kontrolovaného daňového subjektu. Možnosť kontroly takto získaného dôkazu zo strany daňového subjektu je zabezpečená jeho právom nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou u neho vykonávanou, ako i právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole a k spôsobu ich zistenia. Kasačný súd zdôrazňuje, že miestne zisťovanie môže príslušný orgán vykonať náhodne, t. j. bez predchádzajúceho súhlasu, resp. upovedomenia daňového subjektu.“

84. Z uvedenej argumentácie vyplýva, že vykonanie miestneho zisťovania u iného subjektu ako je kontrolovaný daňový subjekt bez toho, aby bol kontrolovaný daňový subjekt o tomto miestnom zisťovaní upovedomený, nie je nezákonným postupom. Daňový poriadok neukladá správcovi dane povinnosť oboznamovať kontrolovaný daňový subjekt s vykonaním miestneho zisťovania u iných daňových subjektov tak, aby bola kontrolovanému daňovému subjektu vytvorená možnosť zúčastniť sa tohto miestneho zisťovania. Preto neobstojí tá časť argumentácie žalobcu, v ktorej namietal, že daňový subjekt má právo byť upovedomený o takomto miestnom zisťovaní a zúčastniť sa na ňom.

85. Podstatné pre zabezpečenie realizácie práv kontrolovaného daňového subjektu je aj v zmysle uvedenej argumentácie najvyššieho správneho súdu to, aby mal kontrolovaný daňový subjekt možnosť nahliadnuť do zápisníc (príp. úradných záznamov) z miestnych zisťovaní a aby mu bolo garantované právo vyjadriť sa k skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly, spôsobu ich zistenia, príp. navrhnúť, aby v protokole z daňovej kontroly boli uvedené tieto jeho vyjadrenia k nim. Žalobca v tejto časti správnej žaloby v súvislosti s námietkami týkajúcimi sa miestneho zisťovania neprednáša žalobné námietky, ktorými by namietal, že v tomto smere boli porušené jeho práva.

86. Ani zo žalobcom citovaného ustanovenia § 37 ods. 4 Daňového poriadku nemožno vyvodiť povinnosť správcu dane umožniť kontrolovanému daňovému subjektu účasť na miestnom zisťovaní. Z tohto ustanovenia Daňového poriadku vyplýva, že ak správca dane vykonáva miestne zisťovanie za účasti daňového subjektu, zamestnanca daňového subjektu, inej osoby alebo zamestnanca inej osoby, odovzdá sa im rovnopis zápisnice alebo kópia zápisnice. Ak by sa miestneho zisťovania okrem zamestnancov správcu dane nezúčastnila iná osoba, spíše sa len úradný záznam. Toto ustanovenie Daňového poriadku upravuje spôsob zachytenia priebehu miestneho zisťovania a nevyplýva z neho požiadavka osobnej účasti kontrolovaného daňového subjektu pri miestnom zisťovaní.

87. Pokiaľ správca dane vychádzal z miestnych zisťovaní, ktoré boli vykonané v rámci iných daňových kontrol, použitie takéhoto dôkazu – zápisníc z miestnych zisťovaní vykonaných u dotknutých spoločností nie je vylúčené, nakoľko podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, pričom ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Správca dane spísal o nahliadnutí do iných administratívnych spisov úradný záznam č. 101927159/2020 zo dňa 07.12.2020. Tým, že žalobca nebol účastný miestnych zisťovaní realizovaných aj v rámci iných daňových kontrol, nebol v zmysle vyššie uvedenej argumentácie ukrátený na svojich právach. Použitie dôkazov z inej daňovej kontroly odobril aj Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/46/2019 zo dňa 15.08.2020.

88. Ďalšou námietkou týkajúcou sa postupu správcu dane počas výkonu daňovej kontroly je námietka týkajúca sa oznámenia pochybností správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Žalobca v replike uviedol, že v článku II., VII. a osobitne v článku VI. správnej žaloby predniesol argumentáciu, ktorá vo svojich dôsledkoch predstavuje námietku porušenia ustanovení § 45 ods. 1 písm. e) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku v spojení s § 3 ods. 2 Daňového poriadku zo strany správcu dane, a v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, zverejnené v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR pod č. 18/2022 ZNSS, týkajúce sa postupu správcu dane pri oboznamovaní pochybností podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Z uvedených častí správnej žaloby vyplýva, že žalobca vytýkal, že žalovaný v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že išlo o „predstierané transakcie“ a že o takomto zistení nebol vôbec pred rozhodnutím žalovaného upovedomený. Ďalej uvádzal, že ešte počas daňovej kontroly mal vedieť, či považuje správca dane za pochybné reálne uskutočnenie deklarovaných plnení alebo či sú pochybnosti o tom, že plnenia dodal deklarovaný pláteľ. Žalobca tiež namietal, že rozhodnutie žalovaného bolo pre neho prekvapivé a svojvoľné, pretože mu žalovaný vyčítal neposkytnutie dôkazov o tom kto práce vykonal, v akých množstvách a za akú cenu, v akom období. Žalobca podľa žalovaného nepreukázal ani k čomu sa vzťahujú číselné údaje o množstvách a cene fakturovaných služieb a neposkytol ani žiaden zoznam pracovníkov. Tieto pochybnosti ale žalobcovi zo strany správcu dane neboli oznámené a žalovaný podľa žalobcu nemôže vytýkať daňovému subjektu také pochybnosti, ktoré neboli oznámené správcom dane.

89. Správny súd k uvedeným námietkam uvádza, že správca dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku postupoval a zaslal žalobcovi oznámenie č. 102002646/2020 zo dňa 17.12.2020 a oznámil žalobcovi svoje pochybnosti, pričom v oznámení uviedol aj dôkazy, ktoré boli do dňa oznámenia vykonané. Žalobcovi bolo umožnené vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a bolo mu umožnené navrhnúť na prelomenie pochybností správcu dane ďalšie dôkazy.

90. Správne mu súdu sú známe rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022 a sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26.10.2022, pričom ale závery týchto rozhodnutí boli

vyslovené za určitej skutkovej situácie týkajúcej sa postupu správcu dane a to, že zo strany správcu dane nebol vykonaný žiaden úkon naplňajúci ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku alebo boli realizované výzvy, ale tieto nenaplnili účel ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Z oznámenia zaslaného žalobcovi v tejto veci sú ale zrejmé pochybnosti správcu dane, v zmysle ktorých žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, pretože podľa správcu dane na základe dôkazov uvedených v tomto oznámení nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľských spoločností, čo je základnou podmienkou pre odpočet DPH. Správny súd vo vzťahu k tejto žalobnej námietke považuje za potrebné ešte uviesť, že si nemožno zamieňať oznámenie pochybností správcu dane so samotným vyhodnocovaním dôkazov daňovými orgánmi. Obsahom oboznámenia s pochybnosťami správcu dane podľa správneho súdu nemusí byť vyhodnotenie všetkých dôkazov v takom argumentačnom znení ako to potom daňové orgány uvedú v rozhodnutí (navyše dôkazy môžu byť vykonané aj po takomto oboznámení s pochybnosťami). Nemožno zamieňať oznámenie pochybností správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a následne vlastné vyhodnotenie dôkazov daňovými orgánmi.

91. Žalobca v replike tieto žalobné námietky ešte rozšíril, keď namietal vykonanie úkonov správcom dane v čase medzi vyhotovením oznámenia a vyhotovením protokolu z daňovej kontroly s tým, že o skutočnostiach zistených týmto dokazovaním správca dane žalobcu nijako neoboznámil. Tieto námietky boli uplatnené po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby, preto správny súd na ne nemohol prihliadať.

92. Žalobná námietka o tom, že nebolo vykonané žiadne vyrubovacie konanie nie je dôvodná. Žalobca všeobecne poukazuje na to, že v daňovom konaní neplatí koncentračná zásada a že zisťovanie skutkového stavu nemá byť koncentrované len do daňovej kontroly. Správna žaloba ale v tejto časti neobsahuje konkrétne žalobné námietky, s konkrétnou skutkovou a právnou argumentáciou, prečo bol postup daňových orgánov nezákonný a aký to malo dopad na práva žalobcu. Skutočnosť, že vo vyrubovacom konaní sa neuskutočnil takmer žiadne dokazovanie, sama o sebe nemá za následok nezákonnosť v postupe správcu dane. Správny súd k tejto námietke ešte uvádza, že v rámci ustálených záverov judikatúry platí, že v rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné pre správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt následne tieto pochybnosti odstraňuje a správca dane následne posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly. V rámci vyrubovacieho konania sa majú v podstate bližšie objasniť konkrétne skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania.

93. Pokiaľ žalobca poukazoval v súvislosti s touto žalobnou námietkou na rozhodnutie Veľkého senátu Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18.05.2021, žiada sa uviesť, že žalobca poukazuje na jeden záver tohto rozhodnutia, ktorý je v rozhodnutí uvedený v kontexte konkrétnych skutkových okolností. V tomto rozhodnutí Veľký senát Najvyššieho súdu SR zjednocoval rozdielne rozhodovanie senátov Najvyššieho súdu SR v obdobných veciach toho istého žalobcu. V rámci skutkových okolností tam riešených vecí Veľký senát Najvyššieho súdu SR považoval za potrebné vykonať určité konkrétne dôkazy, ktoré sú uvedené v bode 35 rozsudku Veľkého senátu Najvyššieho súdu SR za prvou vetou, ktoré v správnej žalobe cituje žalobca. Prvú vetu tohto odseku je potrebné preto vykladať v kontexte skutkových okolností tam riešených vecí v nadväznosti na konkrétne daňovým subjektom tam navrhované dôkazy. Tento záver ale bez ďalšieho nie je použiteľný aj na iné veci, pričom žalobca neuvádza v tejto časti správnej žaloby, ktoré ním navrhované dôkazy by bolo potrebné vykonať, v čom daňové orgány pochybili a na základe akých konkrétnych skutkových okolností sú závery rozhodnutia Veľkého senátu Najvyššieho súdu SR aplikovateľné v tejto veci. Závery rozhodnutí Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 30/2018 zo dňa 30.01.2019 a sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015 sa týkali špecifických skutkových okolností, keď správca dane vydal rozhodnutie vo vyrubovacom konaní v priebehu len niekoľkých dní od ukončenia daňovej kontroly a daňovému subjektu bolo v podstate znemožnené brániť sa voči záverom správcu dane uvedeným v protokole z daňovej kontroly a daňovému subjektu nebolo umožnené uplatniť svoje procesné práva, najmä predložiť dôkazy, zoznámiť sa s pripomienkami a prípadne odstrániť protichodnosť tvrdení správcu dane, ku ktorým dospel pri daňovej kontrole. Daňové konanie sa začalo bez prvej inštancie, v podstate vyrubovacie konanie prebehlo len na úrovni odvolacieho konania. Preto je na závery uvedené v týchto rozhodnutiach Ústavného súdu SR

o vymedzení daňovej kontroly a vyrubovacieho konania potrebné nahliadať vo svetle špecifických skutkových okolností tam riešených vecí.

94. Za dôvodnú považoval správny súd aj námietku žalobcu o tom, že sa správca dane nevysporiadal s jeho návrhmi a pripomienkami, ktoré predniesol v rámci vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly, keď žalobca uviedol, že navrhuje: aby správca dane vykonal vypočítanie osôb, ktoré mali skutočne fyzicky prácu vykonať, vrátane zistenia, v akom vzťahu boli tieto osoby k žalobcovi; aby správca dane preveril, ako mohol žalobca vo vlastnej réžii realizovať služby pre svojich odberateľov; aby zistil, či pri predmetných transakciách bola na stupni medzi dodávateľom a žalobcom neodvedená daň do štátneho rozpočtu; aby vypočul ako svedka A. C. a konfrontoval zistené nezrovnalosti. Žalobca osobitne namietal, že správca dane ani neuvádza dôvod, prečo sa s návrhmi žalobcu vôbec nezaoberal, čo žalobca považoval za ignoráciu zo strany správcu dane. Túto námietku uviedol aj v odvolaní a v správnej žalobe vytykal, že žalovaný na ňu nezareagoval.

95. Z vyjadrenia žalobcu k protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že na strane 23 vyjadrenia žalobca predniesol návrhy na vykonanie dôkazov a na vyhodnotenie určitých skutkových zistení, pričom správca dane k tejto časti vyjadrenia neuvádza žiadnu konkrétnu argumentáciu a nijako sa s týmito návrhmi nevysporiadal, okrem návrhu na vypočítanie svedka A. C.. Taktiež žalovaný neuvádza v rozhodnutí žiadnu príliehajúcu argumentáciu k odvolacím námietkam žalobcu, ktorými vytykal nevysporiadanie sa s týmito návrhmi, okrem námietky, že nebol vykonaný výsluch svedka A. C., s ktorou sa žalovaný vysporiadal v odvolacom rozhodnutí. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku v odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. V tomto smere nie je sú rozhodnutia daňových orgánov dostatočne odôvodnené, pretože nie je zrejmé ako sa vysporiadali s konkrétnymi návrhmi žalobcu na vykonanie dôkazov a na vyhodnotenie skutkových zistení, ktoré sú uvedené vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly zo dňa 25.03.2021. Dokazovanie vedie správcu dane a je na ňom, ktoré dôkazy vykoná. Nie je teda povinnosťou daňových orgánov vykonať všetky dôkazy, ktoré navrhne daňový subjekt. Ak ale vykonanie dôkazov odmietnu, je potrebné uviesť preskúmateľnú argumentáciu, prečo návrhom nebolo vyhovené.

96. Správny súd dospel k záveru o potrebe reparovania nedostatkov v procesnom postupe správcu dane a aj k záveru o nedostatočnom odôvodnení rozhodnutí a dôvodnosť týchto námietok bráni správne mu súdu, aby zodpovedal žalobné námietky týkajúce sa merita veci – opodstatnenosti nepriznania nároku na odpočet DPH. Správny súd ale považuje za potrebné pre účely ďalšieho konania zdôrazniť, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe, z tovarov, ktoré nadobudli alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (závery vyslovené Súdny dvorom EÚ napr. v rozhodnutí C-285/11 Bonik). Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Zároveň ale každá transakcia musí byť vo vzťahu k DPH sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-267/2015 zo dňa 22.06.2016 Gemeente Woerden/Staatssecretaris van Financiën).

97. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak :

- (1) zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane,
- (2) došlo k daňovému podvodu,
- (3) došlo k prípadu zneužitia práva.

98. Kumulatívne splnenie hmotnoprávnych podmienok je aj pri určitom judikatórnom posune naďalej základným predpokladom pre odpočet DPH. Splnenie podmienok pre odpočítanie dane vo všeobecnosti

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

99. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú :

- (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa),
- (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia),
- (3) že prijaté plnenie je príjmom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

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

101. Platiteľ dane si v zmysle zákona o DPH môže odpočítať daň:

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

102. Pri daňovom podvode je na rozdiel od preukazovania splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane dôkazné bremeno primárne na správcovi dane. Predpoklady pre posúdenie vecí ako daňového podvodu boli zafinancované v judikatúre Súdneho dvora EÚ, na základe ktorej bol vytvorený tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling). Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena:

- (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca),
- (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbalosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu)
- (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

103. Preto v ďalšom konaní bude potrebné (ak daňové orgány opätovne dospejú k záveru o neoprávnenom nároku na odpočet DPH) klásť dôraz na dostatočne určité a presné formulovanie dôvodu, pre ktorý nie je nárok na DPH priznaný. A na druhej strane aj žalobca v prípade, že bude opätovne vydané rozhodnutie o tom, že neboli splnené podmienky na odpočet DPH, si musí byť vedomý toho, že judikatórny posun nadväzujúci najmä na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach C - XXX/XX D. I. a C-154/20 Kemwater ProChemie, s. r. o., sa týkajú určitých konkrétnych skutkových okolností a navyše nie toho prípadu, keď nie je uznané právo na odpočet DPH pre to, že vôbec nešlo k dodaniu tovaru alebo služby, teda ak je spochybnené materiálne plnenie. Zároveň je potrebné zdôrazniť, že aj vzhľadom na vyššie uvedené judikatúrou ustálené závery dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH ťaží predovšetkým daňový subjekt uplatňujúci si nárok odpočet a dokazovanie správcu dane (nie pri podvode a pri zneužití práva) slúži len na verifikáciu skutočností tvrdených daňovým subjektom. V prípade, že nejde o podvod alebo zneužitie práva, správca dane teda len preveruje tvrdenia daňového subjektu a nie je jeho povinnosťou viesť dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukáže tvrdenia daňového subjektu.

104. Pokiaľ žalobca poukazoval na nedostatky v odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov s tým, že nedostal odpovede na všetky námietky, žiada sa k tomu uviesť, že aj vo vzťahu k súdnym rozhodnutiam boli opakovane prijaté v rozhodnutiach súdov vyššej súdnej autority závery, že súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka konania na spravodlivý proces (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 209/04 zo dňa 23. 06. 2004). Aj v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva nemusí dať súd detailné odpovede na všetky otázky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija v. Španielsko). Tieto závery možno analogicky aplikovať aj na rozhodnutia orgánov verejnej správy.

105. Pokiaľ ide o vytýkané nevysporiadanie sa s odvolacími námietkami, ktorými žalobca namietal nevykonanie výsluchov svedkov A. B. C. a G. H., k týmto je potrebné uviesť, že rozhodnutie žalovaného obsahuje odôvodnenie priliehajúce týmto odvolacím námietkam.

106. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane postupovať v zmysle vyššie uvedenej argumentácie správneho súdu v časti, v ktorej uznal žalobné námietky žalobcu za dôvodné.

107. Žalobca bol vykonaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd priznal právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania podľa § 167 ods. 1 SSP. O výške trov konania rozhodne vyšší súdny úradník samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozsudku podľa § 175 ods. 2 SSP.

108. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.
Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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

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

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

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

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

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

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

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

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