

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/25/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200083  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 01. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Šišková  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2023:4021200083.4

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Šiškovej a členov senátu Mgr. Mareka Janigloša a JUDr. Dariny Vargovej, v právnej veci žalobcu: YASAKA, s.r.o., Diakovská cesta 15, Šaľa, IČO: 36 685 453, zastúpeného právnym zástupcom: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., Dunajská 32, Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 08. 03. 2021 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100192852/2021 zo dňa 03. 02. 2021, takto

### rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a**.

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

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Z administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) podaním zo dňa 23. 07. 2018 oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2018.

2. Dňa 16. 08. 2018 bola správcom dane spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, vo veci začatia kontroly DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2018, predmetom ktorej bol výsluch konateľa žalobcu.

3. Dňa 24. 09. 2018 predvolal správca dane p. P. R., konateľa spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., o čom upovedomil aj žalobcu. Následne dňa 23. 10. 2018 bola správcom dane spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, ktorej predmetom bol výsluch tohto konateľa, ktorý potvrdil spoluprácu so žalobcom v zdaňovacom období apríl 2018. Malo sa jednať o stáleho obchodného partnera. Komunikácia prebiehala medzi ním a p. Ing. F.. Uvedol, že služby (odprezentovanie značky dňa 26. 04. 2018 v športovom klube Báč na turnaji Golf resort Welten, spoty, billboardy, bannery atď.) boli žalobcovi poskytnuté subdodávateľsky cez agentúry pre média, spoty, billboardy, banery atď. (Rádio Vlna, TA3, Markíza). Dodávateľmi boli spoločnosti NEUMAHR TLAČIARENĚ, s.r.o., JUICE s.r.o., STICK, s.r.o., agentúra crea, s.r.o. Potvrdil vystavenie faktúr aj ich podpísanie jeho osobou, odtlačok pečiatky súhlasí s pečiatkou používanou spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. Vyhlásil, že vie zdokladovať poskytnutie a zabezpečenie reklamy do dvoch mesiacov od spísania zápisnice.

4. Dňa 20. 11. 2018 bola správcovi dane predložená Zmluva o reklame na golfovej tour „Veget Golf Tour 2018“ uzatvorená medzi spoločnosťami agentúra crea, s.r.o. a Wecreate mediateam SK s.r.o. dňa 19. 03. 2018, tiež boli predložené faktúry č. 21809012 a č. 21808011 týkajúce sa tohto obchodného

vzťahu a potvrdenie o zaistení od KÚFS zo dňa 03. 05. 2018. Uvedené doklady boli zaslané p. R. prostredníctvom mailovej komunikácie. K potvrdeniu o zaistení bol následne správcom dane spísaný dňa 02. 01. 2019 úradný záznam o tom, že preverovaním u KÚFS bolo zistené, že sa medzi zaistenými dokladmi doklady za zdaňovacie obdobie apríl 2018 nenachádzajú.

5. Dňa 18. 12. 2018 bola spísaná zápisnica o vykonaní úkonu, bola predložená dokumentácia zo strany žalobcu vrátane Zmlúv o reklame na golfovej tour „Veget Golf Tour 2018“ zo dňa 02. 04. 2018 pre objednávateľov micropix, s.r.o., SYNKLAD ENERGY, s.r.o., SYNKLAD, s.r.o.

6. Dňa 10. 01. 2019 správca dane vydal potvrdenie o zapožičaní dokladov a iných vecí k tlačenej verzii vyhodnotenia „Veget Golf Tour 2018“ od žalobcu, ktorá bola predložená na účel daňovej kontroly.

7. Dňa 11. 01. 2019 správca dane vyzval spoločnosť agentúra crea, s.r.o. na predloženie vystavených faktúr pre spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. týkajúcich sa Zmluvy o reklame na golfovej tour „Veget Golf Tour 2018“. Tieto (faktúry č. 21809012, 21808011 a 21807011) boli predložené dňa 22. 01. 2019 spolu s evidenciou DPH.

8. Dňa 28. 01. 2019 vyzval správca dane aj spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. na predloženie dodávateľských faktúr, objednávok, zmlúv od spoločností, ktoré pre spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. zabezpečovali spoty, billboardy, banery, tlač reklamných materiálov v zmysle Zmluvy o reklame na golfovej tour „Veget Golf Tour 2018“ zo dňa 19. 03. 2018.

9. Dňa 20. 02. 2019 bol spísaný úradný záznam o uskutočnení telefonického rozhovoru s p. R., ktorý správcovi dane oznámil, že už nie je konateľom spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. a nedisponuje žiadnymi dokladmi spoločnosti, nakoľko ich odovzdal súčasnému konateľovi spoločnosti. Následne správca dane predvolal dňa 11. 03. 2019 p. C. G. V., ako nového konateľa spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., tento sa podľa úradného záznamu zo dňa 09. 04. 2019 na predvolanie nedostavil a svoju neúčast' neospravedlnil.

10. Dňa 09. 05. 2019 správca dane vyzval spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. na predloženie listín a iných vecí uvedených vo výzve týkajúcich sa 2. a 3. štvrťroku 2018. V úradnom zázname zo dňa 24. 05. 2019 konštatoval, že tieto neboli predložené.

11. Dňa 06. 06. 2019 bola spísaná zápisnica o vrátení zapožičaných dokladov a dňa 06. 06. 2019 zápisnica o ústnom pojednávaní, ktorého predmetom bolo oboznámenie žalobcu s kontrolným postupom správcu - zisteniami v rámci daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2018.

12. Správca dane vypracoval dňa 17. 06. 2019 protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2018, v ktorom konštatoval, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti na strane spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. ako dodávateľa žalobcu a v súlade s ustanovením § 49 ods. 1 zákona o DPH si žalobca nemôže uplatniť odpočítanie dane. Následne vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, pričom žalobca sa vyjadril podaním zo dňa 08. 07. 2019.

13. Dňa 12. 09. 2019 bola správcom dane spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, ktorej predmetom bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov k vyjadreniu žalobcu k zisteniam z daňovej kontroly uvedeným v protokole zo dňa 17. 06. 2019.

14. Správca dane rozhodnutím zo dňa 18. 09. 2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 15.000,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018.

15. Voči uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 10. 10. 2019, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím zo dňa 10. 01. 2020 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 18. 09. 2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, keď mal za to, že zistenie skutkového stavu pre vydanie rozhodnutia bolo nedostatočné, pretože správca dane nepreveril dostatočným spôsobom vzťah medzi spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a jej dodávateľmi.

16. Žiadosťou zo dňa 06. 02. 2020 požiadal správca dane Daňový úrad Nitra, Odbor kontroly a analýz, referát analýz o zrušení označenia stupňa utajenia pre údaje získané z KV DPH nevyhnutné pre ďalšie

úkony, ktoré mal správca dane vykonať v rámci vyrubovacieho konania, kde Finančné riaditeľstvo SR, sekcia boja proti podvodom a analýzy rizík v odpovedi zo dňa 19. 02. 2020 uviedlo, že v prípade utajovaného výstupu z analytického systému KV DPH, bol na základe rozhodnutia pôvodcu zrušený stupeň utajenia „VYHRADENÉ“ dňa 19. 02. 2020.

17. Finančné riaditeľstvo SR vyjadrením zo dňa 19. 02. 2020 predĺžilo správcovi dane lehotu na rozhodnutie o 180 dní na základe žiadosti správcu dane zo dňa 07. 02. 2020. Správca dane o požiadaní predĺženia lehoty na rozhodnutie upovedomil žalobcu podaním zo dňa 07. 02. 2020. Podaním zo dňa 25. 02. 2020 upovedomil žalobcu, že vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu nie je možné rozhodnúť vo veci v lehote podľa § 65 ods. 2 daňového poriadku.

18. Správca dane opäť predvolal p. C. G. V. (konateľ spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o) predvolaním zo dňa 21. 02. 2020, zároveň ho vyzval na predloženie dokladov spoločnosti za 2. a 3 štvrtrok 2018. Konateľ spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. sa na pojednávaní nezúčastnil a svoju neúčast' neospravedlnil, o čom bol spísaný úradný záznam zo dňa 18. 03. 2020.

19. Správca dane opätovne dňa 21. 02. 2020 vyzval aj spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. na predloženie dokladov (zásielka sa vrátila ako adresát neznámy).

20. Na predloženie dokladov bola vyzvaná aj spoločnosť agentúru crea, s.r.o. výzvou správcu dane zo dňa 21. 02. 2020.

21. Na základe získaných informácií z kontrolných výkazov daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. správca dane tiež dňa 28.02.2020 a dňa 02. 03. 2020 vyzval na predloženie dokladov týkajúcich sa obchodnej spolupráce so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. v rámci akcie „Veget Golf Tour 2018“ spoločnosti ZAKO SK s.r.o., EMS RACING SLOVAKIA s. r. o., Z. C., JUICE s.r.o., BlackBerry, s.r.o., DANUBIASERVICE, a.s., NEUMHR TALČIAREŇ, s.r.o., BOSTA, s.r.o., STICK, s.r.o., ISPA, spol. s r.o., Lamitec, spol. s r.o.

22. Jedinou spoločnosťou, ktorá potvrdila spoluprácu so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. na akcii „Veget Golf Tour 2018“ bola agentúra crea, s.r.o., ktorá predložila správcovi dane Zmluvu o reklame na golfovej tour „Veget Golf Tour 2018“ zo dňa 19. 03. 2018 uzatvorenú so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a faktúry č. 21807011, 21808011, 21809012, evidenciu DPH a fakturáciu týkajúcu sa jej dodávateľov.

23. Správca dane dňa 27. 04. 2020 predvolal na výsluch konateľa spoločnosti agentúra crea, s.r.o., p. U. M., o čom upovedomil žalobcu, pričom o jeho výsluchu bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 26. 05. 2020. Tento potvrdil vystavenie faktúr ako aj poskytnutie služieb spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. subdodávateľsky. Spoločnosť agentúra crea, s.r.o. mala dvoch zamestnancov, mala v prenájme kancelárske priestory, nemala skladové priestory a vlastnila motorového vozidlo. Uviedol, že p. R. nepozná, zo spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. komunikoval s p. P. I.. Potvrdil vystavenie faktúr jeho osobou. Účtovníctvo spoločnosti viedla zamestnankyňa pani F. M.. Uviedol, že spoločnosť agentúra crea, s.r.o. subdodávateľsky zabezpečila grafické návrhy a následnú výrobu plagátov, billboardov, letákov, bannerov a roll-upov. Propagácia bola uskutočnená mesačne formou reklamy v tlači (Golf report magazín), čo sa zrealizovalo subdodávateľsky spoločnosťou NEXUS reklama tlač marketing spol. s r.o. Propagácia bola uskutočnená aj na rádiu Vlna. Propagácia formou televízneho reklamného spotu s vizuálnym uvedením partnerov bola vysielaná v televízii TA3. Služby v televízii TA3 boli zabezpečené subdodávateľsky, konkrétneho subdodávateľa si nevedel spomenúť. Prenájom ihrísk a catering bol zabezpečený subdodávateľsky prostredníctvom spoločností GRAMEX SK s. r. o. a spoločnosti STAR Promotion, spol. s r.o. Propagáciu reklamy formou bannerov, letákov, plagátov a iných si na konkrétnom mieste zabezpečovala spoločnosť agentúra crea, s.r.o. sama.

24. Následne boli dňa 08. 06. 2020 predložené faktúry dodávateľov spoločnosti agentúra crea, s.r.o. - a to spoločností GRAMEX SK s. r. o, STAR Promotion, spol. s r.o., NEXUS reklama tlač marketing spol. s r.o., Radio Srevice a.s., C.E.N s.r.o., Tále, a.s., Zala Springs Golf Resort Zrt., OSTRAVICE SPORT, a.s., F. P. S. Z. T..

25. Z administratívneho spisu následne vyplýva preverovanie týchto dodávateľov správcom dane výzvami zo dňa 13. 07. 2020.

26. Správca následne preveroval subdodávateľov aj nahliadaním do iných daňových kontrol týkajúcich sa spoločnosti agentúra crea, s.r.o. ako aj nahliadnutím do daňového spisu spoločností GRAMEX SK s. r. o. a Frontal s.r.o., o čom bol vyhotovený úradný záznam zo dňa 03. 08. 2020.

27. Dňa 03. 08. 2020 bol správcom dane spísaný ďalší úradný záznam o nahliadnutí do spisu daňového subjektu agentúra crea, s.r.o. a do spisu spoločnosti STAR Promotion, spol. s r.o.

28. Dňa 31. 08. 2020 bol tiež správcom dane spísaný úradný záznam o zaslaní požadovaných dokladov od spoločnosti NEXUS reklama tlač marketing spol. s r.o. pre spoločnosť agentúra crea, s.r.o. (fotodokumentácia a evidencia všetkých faktúr).

29. Dňa 07. 09. 2020 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, ktorého predmetom bolo oboznámenie žalobcu s kontrolným postupom správcu dane - zisteniami v rámci vyrubovacieho konania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018.

30. Rozhodnutím č. 101439990/2020 zo dňa 16. 09. 2020 správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 15.000,00 eur ako rozdiel medzi daňou zistenou správcom dane vo výške 15.670,31 eur a daňou uvedenou v daňovom priznaní vo výške 670,31 eur.

31. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím.

## II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

32. O podanom odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 03. 02. 2021 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 16. 09. 2020 potvrdil.

33. Vo svojom rozhodnutí popísal postup správcu dane v priebehu daňovej kontroly.

34. K námietke žalobcu o tom, že preukázal a zdokladoval reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia, t. j. prijatie služby, ktorá bola predmetom fakturácie, žalovaný uviedol, že medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018 od dodávateľa - spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. podľa ním predložených faktúr. Žalobca vo svojom odvolaní poukázal na to, že splnil všetky podmienky stanovené zákonom o DPH pri dodaní tovaru spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. Tvrdil, že v priebehu daňovej kontroly predložil správcovi dane všetku účtovnú dokumentáciu a dôkazy, ktoré je možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že zákon o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 ako i v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach vystavených spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. pre žalobcu. Z ustanovenia § 49 ods. 1, 2 jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu (v danom prípade spoločnosti Wecreate mediateam Sk s.r.o.). Toto v predmetnej veci znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade preukázaných dodávok služby, ktorú mu mal dodať ním uvádzaný dodávateľ. V tomto smere podľa názoru žalovaného správcu dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadáním si listinných dokladov, výsluchom svedkov ako i preverovaním spoločnosti, ktorá mala byť v zdaňovacom období apríl 2018 dodávateľom daňového

subjektu (spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o.). Z dokazovania správcom dane vyplynulo, že dodávateľská spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. na zaslané zásielky správcom dane nereaguje (zaslané výzvy č. 100315615/2019 zo dňa 28. 01. 2019, č. 101086692/2019). P. R. (bývalý konateľ spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o.) síce vo svojom vyjadrení ústne potvrdil spoluprácu so žalobcom, avšak svoje tvrdenia žiadnymi správcom dane overiteľnými dokladmi nepreukázal, nakoľko podľa jeho vyjadrenia ich odovzdal novému konateľovi spoločnosti p. C., ktorý so správcom dane nespôsobuje (zaslaná zásielka neprevzatá v odbernej lehote). Ďalej správca dane prevereními zistil, že spoločnosti STICK, s.r.o. DANUBIA SERVICE, a.s., ISPA, spol. s r.o., Lamitec, spol. s r.o., Z. C., JUICE s.r.o., BOSTA, s.r.o., NEUMHR TLAČIAREŇ, s.r.o., EMS RACING SLOVAKIA s. r. o., BlackBerry, s.r.o., ZAKO SK s.r.o., spoluprácu so spoločnosťou Wecreate mediateam Sk s.r.o. nepotvrdili (výzvy zaslané spoločnostiam EMS RACING SLOVAKIA s. r. o. a ZAKO SK s.r.o. sa vrátili správcom dane s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Ostatné spoločnosti na výzvy správcu dane reagovali, avšak spoluprácu vo svojich vyjadreniach/odpovediach so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. nepotvrdili). Ako jediná obchodovanie so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. potvrdila spoločnosť agentúra crea, s.r.o., ktorá predložila správcom dane písomnosti týkajúce sa zdaniteľných plnení (napr. zmluva o reklame na golfovej tour „Veget Golf tour 2018“, faktúry, evidencia DPH). Z uvedeného dôvodu správca dane vykonal dokazovanie u spoločnosti agentúra crea, s.r.o. pričom zistil, že konateľ spoločnosti p. M. síce ústne potvrdil spoluprácu so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., avšak podľa jeho vyjadrenia osobu menom p. R. nepoznal. Výhradným dodávateľom spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. bola spoločnosť Rehef s.r.o. (predtým GRAMEX SK s. r. o. od 08. 11. 2011 do 09. 06. 2020), ktorá taktiež so správcom dane nespôsobuje (zásielka vrátená s poznámkou pošty „adresát neznámy“). Ďalej správca dane prevereními zistil, že spoločnosť GRAMEX SK s. r. o. (teraz Rehef s.r.o.) mala iba virtuálne sídlo na prijímanie korešpondencie, nemala materiálo-technické a ani personálne vybavenie spoločnosti. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na výpoveď p. B., ktorý sa vo svojej výpovedi vyjadril k faktúre č. 220201218 vystavenej spoločnosťou GRAMEX SK s. r. o. pre odberateľa - agentúra crea, s.r.o. a to, že sa jednalo o sprostredkovanie služby resp. tovaru. Spoločnosť Frontal s.r.o. fyzicky vykonala tlač letákov na akciu „Veget Golf Tour 2018“ (priebeh fakturačného toku: Frontal s.r.o. » GRAMEX SK s. r. o. » agentúra crea, s.r.o.). Konkrétne údaje o zdaniteľných plneniach uviesť nevedel. Správca dane v súvislosti so spoločnosťou Frontal s.r.o. zistil, že spoločnosť nevlastnila a ani neprenajímala žiadne skladové priestory, nemala žiadny investičný majetok ako ani zamestnancov. Predmetom zdaniteľných plnení pre spoločnosť GRAMEX SK s. r. o. bolo sprostredkovanie grafických prác k letákom a plagátom, výlep k akcii Donovaly, pričom spoločnosť Frontal s.r.o. nevykonala žiadne práce, všetko bolo vykonané subdodávateľsky. Žalovaný dal v tejto súvislosti do pozornosti, že spoločnostiam Frontal s.r.o. a GRAMEX SK s. r. o. boli u úradnej moci zrušené registrácie pre DPH. Správca dane ďalej preveril fakturačný tok spoločností STAR Promotion, spol. s r.o., NEXUS reklama tlač marketing spol. s r.o., Radio services a.s. (dodávateľia spoločnosti agentúra crea, s.r.o.), pričom zistil, že spoločnosti STAR Promotion, spol. s r.o. a NEXUS reklama tlač marketing spol. s r.o., sú nekontaktné spoločnosti (adresát neznámy). Spoločnosti Radio services a.s. a C.E.N. s.r.o. síce spolupracovali so správcom dane (na výzvy správcu dane reagovali), ale obchodnú spoluprácu so spoločnosťou agentúra crea, s.r.o. nepotvrdili (na zvukových záznamoch spoločnosti Radio services neboli odprezentované názvy spoločností micropix, s.r.o., SYNKLAD ENERGY, s.r.o., a SYNKLAD, s.r.o. Spoločnosť C.E.N. nepredložila zvukovo-obrazový záznam, ktorý by potvrdil reklamu - odprezentovanie spoločností micropix, s.r.o., SYNKLAD ENERGY, s.r.o., a SYNKLAD, s.r.o.).

35. K námietke týkajúcej sa predloženia relevantných dôkazov (štandardných dokladov) žalovaný uviedol, že žalobca síce predložil správcom dane faktúry resp. zmluvu o obchodnej spolupráci, avšak nijako inak nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa, ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1 zákona o DPH). Žalobca v priebehu daňovej kontroly okrem faktúr a dokladov (zmluvy o spolupráci), ktoré tvoria ich podklad, nenavrhol správcom dane vykonanie takého dôkazu, ktorým by sa jednoznačne a dostatočne preukázalo dodanie služieb spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. Ďalej žalovaný k svedeckým výpovediam p. R. (za spoločnosť Wecreate mediateam Sk s.r.o.) a p. M. (za spoločnosť agentúra crea, s.r.o.) uviedol, že vyjadrenie svedkov vo vzťahu k dodaniu služby, ktoré podľa predložených faktúr vykonala spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. v prospech žalobcu, nemá bez predloženia relevantných správcom dane overiteľných dôkazov, vypovedaciu hodnotu (tvrdenie o niečom, čo nie je žiadnym iným, overiteľným spôsobom preukázané, nie je možné v daňovom konaní použiť ako dôkaz).

36. Žalovaný poukázal na rozsudok NS SR sp. 5Sžf/97/2009 a na to, že v priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané naplnenie dikcie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Taktiež nebolo preukázané, že dodávateľovi, t. j. spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH.

37. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že poskytol správcovi dane počas výkonu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania potrebnú súčinnosť podľa § 45 daňového poriadku a predloženými dokladmi (faktúry) dostatočne preukázal reálnosť obchodnej spolupráce v zmysle faktúr vystavených spoločnosťou Wecreate mediateam Sk s.r.o., žalovaný považoval námietku žalobcu za irelevantnú a to z dôvodu, že uvedené mu explicitne vyplýva z § 45 ods. 2 písm. d) daňového poriadku. Ďalej k námietke týkajúcej sa toho, že reálnosť zdaniteľných obchodov bola preukázaná predložením dokladov (faktúr), žalovaný uviedol, že predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodných transakcií, nakoľko technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. Žalobca v priebehu daňovej kontroly okrem faktúr, ktoré tvoria ich podklad, nenavrhol správcovi dane vykonanie takého dôkazu a ani nepredložil relevantné dôkazy, ktorými by sa jednoznačne a dostatočne preukázalo dodanie služieb spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. Žalovaný ďalej konštatoval, že žalobca nepreukázal správcovi dane, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti. V konkrétnom posudzovanom prípade správca dane svojim dokazovaním zistil, že nebola naplnená základná skutková podstata podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH.

38. Žalovaný ďalej k námietke žalobcu týkajúcej sa hodnotenia dôkazov uviedol, že mal za preukázané, že správca dane pri výkone daňovej kontroly vyhodnotil všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v zmysle § 3 daňového poriadku. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Správca dane vykonával vo veci rozsiahle dokazovanie. Vzhľadom na uvedené žalovaný konštatoval, že žalobcu v konaní nepreukázal, teda nepredložil doklady preukazujúce splnenie podmienok na nárok na odpočítanie DPH. Konaním žalobcu došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z vyššie deklarovaných dodávateľských faktúr.

39. Žalobca nesúhlasil so záverom správcu dane v tom, že spoločnosť Wecreate mediateam Sk s.r.o. po zmene konateľa prestala komunikovať so správcom dane a uvádzal, že správca dane si mohol tvrdenia p. R. overiť aj iným spôsobom, napr. výzvou na predloženie dokladov prípadne vykonaním miestnych zisťovaní u ostatných dodávateľov spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorých p. R. označil vo svojej svedeckej výpovedi. Žalovaný považoval túto námietku žalobcu za zmaťočnú, nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania vykonával dokazovanie vo veci, a to zaslaním predvolania na výsluch svedka p. C. (nový konateľ spoločnosti Wecreate mediateam Sk s.r.o. od 13. 12. 2018), ktoré sa vrátilo správcovi dane s poznámkou pošty „neprevzaté v odbernej lehote“. Z uvedeného dôvodu správca dane zaslal opakovane na spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. výzvy na predloženie dokladov (č. 100315615/2019 zo dňa 28. 01. 2019, č. 101086692/2019), ktoré spoločnosť prevzala v dňoch 01. 02. 2019 a 15. 05. 2019, no napriek doručeným výzvam požadované doklady resp. dôkazy správcovi dane neboli predložené. Zo zistení možno konštatovať, že sa jedná o so správcom dane nespolupracujúcu spoločnosť. Žalovaný taktiež poukázal na výpoveď bývalého konateľa spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. - p. R., ktorý vo svojom vyjadrení uviedol, že dokladmi spoločnosti nedisponuje (odovzdal ich novému konateľovi p. C., ktorý je podľa zistení správcu dane nekontaktný resp. nespolupracujúci. Správca dane sa pokúsil zabezpečiť doklady spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., avšak bezúspešne.

40. Žalovaný ďalej uviedol, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva resp. vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne

rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav čo najúplnejšie, čo v danom prípade aj vykonal. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad je správca dane povinný postupovať, čo aj postupoval. S poukazom na vyššie uvedené bol žalovaný toho názoru, že správca dane vykonal všetky jemu dostupné procesné úkony smerujúce k zisteniu skutkového stavu v predmetnej veci, no napriek tomu nebolo preukázané, že služby deklarované na faktúrach vykonal spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako to tvrdí. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ t. j. spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. nekomunikuje so správcom dane, resp. že pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realite dodávok. Na strane daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo daňový subjekt je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní. Žalobca aj podľa žalovaného túto svoju dôkaznú povinnosť v rámci daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania nesplnil.

41. K poukazom žalobcu na judikatúru žalovaný uviedol, že dôkazným bremenom žalobcu je preukázať, že skutkový stav jeho daňových transakcií má prvky niektorého z rozsudkov Najvyššieho súdu SR resp. Súdneho dvora EÚ. Nestačí len uvádzať niektoré právne závery, ktoré sú v týchto rozsudkoch uvedené. Žalovaný mal za to, že žalobca sa odvolával na rozsudky, ktoré nemožno bezvýhradne použiť aj pre daný prípad. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR. Rozhodnutie správcu dane ako aj konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu je v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení (daňového poriadku ako aj zákona o DPH). Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s ustanovením § 24 ods. 4 daňového poriadku, pričom získané dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku).

42. Žalovaný nesúhlasil s námietkou prekročenia jednoročnej lehoty na výkon daňovej kontroly formou pokračovania vo vyrubovacom konaní úkonmi, ktoré mal, respektíve mohol vykonať v priebehu daňovej kontroly pred dorúčením protokolu. Daňová kontrola bola vykonaná v zákonom stanovenej lehote (§ 46 ods. 10 daňového poriadku) t. j. trvala jeden rok, ukončená bola dorúčením protokolu z daňovej kontroly (žalobca taktiež v odvolaní uvádza, že daňová kontrola trvala 10 mesiacov). Po doručení protokolu začalo vyrubovacie konanie (§ 68 ods. 1 daňového poriadku), ktoré bolo ukončené prerokovaním pripomienok k protokolu a vydaním rozhodnutia vo veci. Na základe vysloveného právneho názoru odvolacieho orgánu, ktorý nepovažoval vykonané dokazovanie správcu dane za dostatočné pre vydanie rozhodnutia vo veci, správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní a vykonal úkony, ku ktorým ho zaviazal odvolací orgán. Žalovaný poukázal na ustanovenie § 68 daňového poriadku. V danej súvislosti uviedol, že ak mal žalobca pochybnosti o vykonanom dokazovaní správcom dane, mohol v rámci vyrubovacieho konania po ukončení daňovej kontroly (t. j. dorúčením protokolu) navrhnúť správcovi dane doplnenie dokazovania vo veci, čo však nevyužil. Z uvedeného vyplýva, že správca dane postupoval v priebehu vyrubovacích konaní v súlade s platnými právnymi predpismi.

43. K otázke dôkazného bremena žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na daňovom subjekte. Správca dane preukazuje najmä existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane, daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. Z uvedeného je zrejmé, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na žalobcovi, nakoľko skutočnosti vymedzené v ustanovení § 49, § 51 zákona o DPH, tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodiť dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. subdodávateľov alebo odberateľa. Je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaneho zdaniteľného plnenia ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie. Povinnosťou žalobcu bolo zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane

z pridanej hodnoty (5Sžf/94/2014). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane daňového subjektu, ktorý má povinnosť ním tvrdenú obchodnú transakciu i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené. Nie je úlohou správcu dane preukazovať existenciu daňovej transakcie, resp. preukazovať, že plnenie sa neuskutočnilo tak, ako to vyplýva z predložených daňových dokladov, ale jeho úlohou je overovať, či daňový subjekt daňovú transakciu správne deklaroval a preukázal. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania (uplatnenie práva na odpočítanie dane). Správca dane nie je oprávnený, ale ani povinný v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania inštruovať daňový subjekt, aké dôkazy alebo doklady má predložiť, aby mu bolo možné uznať odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom proces zisťovania týchto skutočností prebieha v rámci dokazovania. V súvislosti s dôkazným bremenom žalovaný ďalej uviedol a zároveň poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. 02. 2011 z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Taktiež poukázal na rozsudok NS SR sp. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. 02. 2015, v súvislosti s aplikáciou zásady voľného hodnotenia dôkazov. Ďalej žalovaný poukázal na rozsudok NS SR sp. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23. 02. 2017, v ktorom NS SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je postačujúce. Vzhľadom na uvedené žalovaný konštatoval, že žalobca v konaní nepreukázal, teda nepredložil doklady preukazujúce splnenie podmienok na nárok na odpočítanie DPH.

44. Žalobca považuje rozhodnutie správcu dane za neoprávnené a nedostatočne odôvodnené (§ 63 ods. 5 daňového poriadku). Taktiež považuje vyjadrenia správcu dane v niektorých častiach za rozporné, nakoľko nikde v rozhodnutí nepodložil, kde konkrétne bol žalobcom porušený zákon alebo ktorý dôkaz svedčí o tom, že nárok na odpočítanie dane bol uplatnený neoprávnene, a preto je rozhodnutie správcu dane nezrozumiteľné, nepreskúmateľné a nevyčerpávajúce. Ďalej je tej mienky, že správca dane nevyhodnotil získané dôkazy v zmysle § 3 ods. 3 daňového poriadku. K tejto námietke žalovaný uviedol, že nakoľko žalobca presne neuviedol, v čom vidí nepreskúmateľnosť, nezrozumiteľnosť, nevyčerpateľnosť rozhodnutia, nevie k danej námietke zaujať relevantné stanovisko. Žalovaný je tej mienky, že správca dane vo svojom rozhodnutí dostatočne špecifikoval (popísal) skutočnosť, podľa ktorých došlo k porušeniu zákona o DPH ako aj daňového poriadku, ktoré aj náležite dostatočným spôsobom odôvodnil (postupoval v zmysle § 63 daňového poriadku). Svoje rozhodnutie náležite odôvodnil (§ 63 ods. 5 daňového poriadku), uviedol skutočnosť resp. úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, pričom získané dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku). Taktiež správca dane postupoval v súlade s hmotno-právnymi predpismi, pričom aj uviedol a citoval zákonne ustanovenie, ktoré žalobca svojim konaním porušil. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Správca dane postupoval v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku. Z konania správcu dane v priebehu daňovej kontroly vyplýva, že vykonal všetky úkony, ktoré mu vyplývajú z platných právnych predpisov, aby si dodávateľskú spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. preveril. Žalobca svojim konaním porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o.

45. Na záver dal do pozornosti rozhodnutie ESLP prípad Garcia Ruiz c. Španielsko zo dňa 21. 01. 1999, v ktorom zdôraznil, že judikatúra ESLP a ani Ústavný súd SR pritom nevyžadujú, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale iba na taký argument, ktorý je pre rozhodnutie v danej veci rozhodujúci a vyžaduje sa špecifická odpoveď. Tiež konštatoval, že z predloženého spisového materiálu zistil, že správca dane v priebehu daňovej kontroly postupoval v zmysle platných právnych predpisov, prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo a vykonal všetky úkony súvisiace s čo najúplnejším a najobjektívnejším zistením skutočností potrebných pre vydanie rozhodnutia vo veci.

### III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

46. Proti vyššie uvedenému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu zo dňa 08. 03. 2021.

47. Žalobca v úvode svojej žaloby poukázal na to, že svedok, bývalý konateľ dodávateľa žalobcu, p. R., potvrdil komunikáciu so zástupcom žalobcu, Ing. F., potvrdil vystavenie faktúr a že bol predmet zmluvy dodaný subdodávateľsky. Žalobca preukázal a zdokladoval reálnosť uskutočnenia obchodu, t. j. prijatie služby, ktorá bola predmetom fakturácie. Tretí subjekt v rade, obchodná spoločnosť poskytujúca subdodávku (agentúra crea, s.r.o.) predložila správcovi dane požadované doklady preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia pre dodávateľa žalobcu a potvrdila spoluprácu. Správca dane tiež úspešne doručil predvolanie novému štatutárnemu orgánu spoločnosti dodávateľa žalobcu.

48. Ďalej poukázal na to, že správca dane bol vo vzťahu k vyžiadaniu podkladov od spoločnosti dodávateľa žalobcu nečinný, pasívny minimálne v období od 10/2018 do 05/2019 a následne sa odvolával s odstupom času na ďalšiu nemožnosť kontaktu a prevody (nečinnosť a následné objektívne zmeny spolu súvisia, jednoznačne možno hovoriť o nedostatku na strane správcu dane). Po zrušení prvého rozhodnutia správcu dane zo strany žalovaného tento opätovne zrealizoval úkony, ktoré vykonal už v rámci priebehu daňovej kontroly, a to výzvu spoločnosti dodávateľa žalobcu, pričom opätovne konštatoval nekontaktnosť. Spoločnosť dodávateľa žalobcu bola kontaktná a správca dane mal možnosť autoritatívne zabezpečiť potrebné podklady v rámci spolupráce, ktorú spochybňuje, avšak tak neurobil v období, kedy urobiť mal a v dôsledku jeho pasivity a následných korporátnych zmien na strane obchodnej spoločnosti dodávateľa daňového subjektu. Rovnako tak nemožno opätovnú výzvu, ako úkon, ktorý bol realizovaný pred samotným zrušujúcim rozhodnutím a rovnaký výsledok, hodnotiť ako okolnosť pripadajúca na ťarchu žalobcu, nakoľko stav sa od zrušujúceho rozhodnutia nezmenil a na túto skutočnosť sa pri zrušujúcom rozhodnutí už prihliadalo a bol to práve jeden z dôvodov zrušujúceho rozhodnutia.

49. Ďalej správca dane uviedol, že výstupy subdodávateľov spoločnosti dodávateľa žalobcu nerozpoznali prípadnú spoluprácu podľa označenia a dožiadania správcu dane definovaného ako „Veget Golf Tour 2018“ avšak uvedený záver nie je komplexný a správny, nakoľko materiály a plnenia nemuseli explicitne uvádzať definovaný text, spolupráca nemusela byť zo strany spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. označená priamo, resp. plnenie mohlo predchádzať alebo nadchádzať konkrétne zadanému obdobiu mesiaca 04/2018 správcom dane, t. j. výstupy získané správcom dane sú ako dôkazný prostriedok nepoužiteľné a nemožno prijať na ich podklade logické a rozhodujúce závery.

50. Ďalej poukázal na to, že subdodávateľov bývalý štatutárny orgán, p. M., poznal svojho odberateľa, spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. a potvrdil spoluprácu a zabezpečenie výroby reklamných predmetov formou subdodávky.

51. Správca dane prekročil jednoročnú lehotu na výkon daňovej kontroly formou pokračovania vo vyrubovacom konaní úkonmi, ktoré mal (a mohol) zrealizovať v priebehu daňovej kontroly pred doručením protokolu o daňovej kontrole žalobcovi. V podstate došlo k umelému predĺženiu zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly v tom zmysle, že správca dane nevykonával množstvo z úkonov, ktoré vykonať mal a mohol, o čom svedčí aj zrušujúce rozhodnutie žalovaného a tento stav sa snažil zhojiť vo vyrubovacom konaní, čo je v podmienkach rule of law neprípustné. Možno vnímať flagrantly obchádzanie podstaty a zmyslu zákona v neprospech žalobcu (aj keď žalovaný hovorí o formálnom dodržaní zákonnej lehoty, v materiálnej rovine zákonná jednoročná lehota dodržaná nebola).

52. Správca dane nepostupoval správne, keď v období druhého polroka 2018 bol pasívny a nečinný, nevykonával úkony daňovej kontroly, čo mohlo mať priamo za následok prijatie záverov o nekontaktnosti tretích subjektov s odstupom času a čo v konečnom dôsledku len prisúdil žalobcovi a tento objektívne nepriaznivý stav dal na ťarchu žalobcu.

53. Žalobca tiež poukázal na to, že za poskytnutie služieb ktoré obdržal riadne zaplatil svojmu dodávateľovi faktúru, a to v rozsahu základ dane + DPH.

54. Žalobca zotrval v podanej žalobe na tom, že reálnosť zdaniteľných plnení preukázal a zdokladoval predloženými dokladmi. Ďalej žalobca uviedol rozporuplné tvrdenia žalovaného a to že: „je chybou žalobcu, že p. R. (vraj) nepreukázal potvrdenú spoluprácu so žalobcom, nakoľko odovzdal účtovné doklady novému štatutárnemu orgánu; že spoločnosť agentúra crea, s.r.o. správcovi dane potvrdila obchodovanie s dodávateľom žalobcu, predložila správcovi dane písomnosti nesúce obsahové prvky dodaného zdaniteľného plnenia, avšak tieto tvrdenia boli opätovne správcom dane a žalovaným dezinterpretované do fiktívnej roviny neuskutočnenia zdaniteľného plnenia z dôvodu, že ďalší subjekt niekde, nejaký je nekontaktný. Tvrdenie, že obchodná spoločnosť GRAMEX SK s. r. o. mala virtuálne sídlo, schránku, nemala podľa správcu dane potrebné materiálno-technické a personálne vybavenie, je účelové, nakoľko zákon nezakazuje spôsob zriadenia sídla obchodnej spoločnosti formou virtuálneho sídla. Obchodná, sprostredkovateľská a reklamná činnosť sa dá realizovať aj len konateľom spoločnosti za pomoci mobilného telefónu a napríklad počítača.

55. Ďalej uviedol, že pri zneužití práva alebo účasti na daňovom podvode je dôkazné bremeno len na správcovi dane. Správca dane v predmetnej daňovej kontrole nepreukázal, že v preverovanom dodávateľskom reťazci došlo k podvodu resp. k zneužívajúcemu konaniu a že kontrolovaný platiteľ o tomto podvode alebo zneužívajúcom konaní vedel alebo mal vedieť. Uvedené správcu dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach celkom zjavne naznačujú. Žalovaný ani správca dane nezistili iné skutočnosti, ani nepreukázali akýkoľvek podvodný úmysel alebo účasť na ňom.

56. Pri komparácii zrušujúceho rozhodnutia a rozhodnutia nemožno badať akékoľvek podstatné skutkové ani právne skutočnosti, ktoré by sa zmenili, a teda nejestvuje akýkoľvek racionálny dôvod rozhodnúť odlišne. Ak by aj k odlišnému rozhodnutiu dôjsť malo, je nevyhnutné (a to podľa názoru žalobcu bez jeho naliehania) vyčerpávajúco, komplexne a detailne odôvodniť iný spôsob rozhodnutia na podklade iných skutočností, ktoré ale neboli zistené v pôvodnom konaní. Také sa do dispozície žalobcu do dnešného dňa nedostalo. Ak by aj jestvovalo, poukázal na rovinu nedodržania zákonnej jednoročnej lehoty na výkon daňovej kontroly, nakoľko by tieto nové skutočnosti správcu dane zisťoval a preveroval nad rozsah zákonného časového vymedzenia.

57. Je nepochybné a z pohľadu požiadaviek zákona zrejmé, že žalobca predložil faktúru, ktorú vystavila spoločnosť dodávateľa, ktorej predmetom bolo poskytnutie služieb. Správca dane ani žalovaný sa nevyjadrili, že by faktúra bola vyhotovená formálne s chybami alebo by mala iné vady. Za deň dodania služby sa považuje deň, ku ktorému došlo k dodaniu zdaniteľného plnenia podľa faktúry. Je teda nesporné, že faktúra bolo po formálnej stránke vystavená správne a po tejto stránke nebol daný žiadny dôvod na nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty. Po formálnej stránke boli splnené všetky podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty a pokiaľ správca dane zastával názor, že tomu tak nebolo, tak je povinný jasne a zreteľne uviesť, v čom formálne podmienky neboli splnené. Takéto výhrady správcu dane však v rozhodnutí nemožno nájsť a preto je potrebné ustáliť formálnu správnosť vystavenej faktúry a celkovo dokumentácie pre účely odpočítania dane z pridanej hodnoty v rámci predmetného zdaniteľného plnenia.

58. Za absurdnú považoval skutočnosť, že žalobca má podľa správcu dane preukázať vierohodnosť evidencií a záznamov, ktoré má viesť vo svojej spoločnosti o dodávateľskej spoločnosti a subdodávateľskej spoločnosti, s ktorou neobchodoval. Nemal autoritu jej prikazovať, kontrolovať ju a ani od nej nič proti vôli požadovať. Takáto požiadavka správcu dane je v tomto spornom prípade absurdná.

59. Poukázal na § 71 ods. 1 písm. c) zákona 222/2009 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon č. 222/2009 Z. z.“). Totožnosť dodávateľa bola potvrdená a dodávateľ potvrdil pôvod faktúry a dôvod jej vystavenia. Zdaniteľné plnenie sa ďalej preukázalo aj v nasledujúcom (ďalšom) článku plnenia (agentúra crea, s.r.o.). Mal za to, že dodávateľ vierohodnosť faktúry preukázal, nakoľko predložil všetky dokumenty (t. j. ako daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, tak aj zoznam prijatých a vydaných faktúr vrátane jednotlivých faktúr). Žalobca preukázal vierohodnosť faktúr, nakoľko sa potvrdila totožnosť dodávateľa služby, dokonca aj totožnosť subdodávateľa, čo už je nad rámec dôkaznej povinnosti, ktorú možno od žalobcu požadovať. Dokonca mal správca dane predloženú aj dokumentáciu výstupu služby, zdaniteľného plnenia. Poukázal tiež na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/12/2016 z ktorého vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné a pri vyrubení daní môžu aplikovať iba právne prostriedky, ktoré

priamo ustanovuje zákon alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Uviedol, že správny výklad zákona, interpretácia právnej normy a hodnotenie dôkazov na objektívnej báze s využitím správnej úvahy sú základnými požiadavkami na výkon správy daní. V tejto súvislosti tiež poukázal na pochybenie žalovaného, kedy sa na podklade prvého odvolania a následného zrušujúceho rozhodnutia vyjadril, že z dôvodu zistenia pochybenia na strane správcu dane sa k ďalším námietkam nebude vyjadrovať, keď týmto sa nevenoval ani v rozhodnutí a teda ich v celosti opomenul. Výsledkom takéhoto postupu je poškodenie žalobcu, pretože rozhodnutia žalovaného a správcu dane nie sú založené na relevantných tvrdeniach.

60. Uviedol, že ak správca dane tvrdí, že transakcie boli realizované za účelom dosiahnutia daňovej výhody v podobe nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, uplatnenie práva na odpočítanie dane nie je daňovou výhodou, ale ide o právo, ktoré si daňový subjekt uplatňuje za podmienky, že transakcie majú ekonomické opodstatnenie. Zistenia správcu dane považoval za irelevantné vo vzťahu k žalobcovi a poukázal na rozsudok NS SR 3Sžf 1/2011 podľa ktorého, ak je nesporná existencia plnenia a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno.

61. Ďalej tiež poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (C-354/03, C-355/03 a C-484/03), v ktorých súdny dvor vyslovil zásadu, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie, alebo nemôže vedieť. Poukázal tiež na rozsudok Súdneho dvora EU v uznesení č. C-33/13 zo dňa 06. 02. 2014, ktorý vylučuje, aby bol daňovníkovi odmietnutý nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty splatný alebo zaplatený z dôvodu ním nadobudnutých tovarov/služieb na základe toho, že vystaviteľ faktúry, ktorá sa týka tejto dodávky, spáchal trestný čin alebo sa dopustil nezrovnalostí, ktoré sú dôvodom na konštatovanie, že fakturovaná transakcia nebola zrealizovaná spomenutým vystavovateľom faktúry, ibaže na základe objektívnych dôkazov je preukázaný fakt, že daňovník vedel alebo mal vedieť, že dodávka je spojená s trestným činom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Žalovaný zistený skutkový stav nevyhodnotil z hľadiska judikatúry Európskeho súdneho dvora a neaplikoval vo svojich záveroch rozsudky ESD. Uskromnil sa len na tvrdenie, že rozhodnutia sa dotýkajú karuselových podvodov, avšak podstata nespočívala v totožnom skutkovom stave, ale v povinnosti správcu dane a žalovaného nahliadať na každú jednu transakciu ako jeden samostatný celok. Len v týchto medziach je určená autonómia a dispozícia žalobcu pri uzatváraní obchodných transakcií a s tým súvisiacich zmluvných podmienok a plnení.

62. Obchodná spoločnosť dodávateľa prešla riadnym a zákonom predpokladaným postupom do stavu, kedy v jeho štruktúrach figurujú iné osoby, a to ako vo vlastníckej štruktúre, tak v riadiacej štruktúre. Dodávateľ musel splniť všetky zákonné podmienky, a to vrátane prípadných potvrdení o neexistencii nedoplatkov na dani pri osobe prevodcu, ako aj pri osobe nadobúdateľa. V takom prípade sa správca dane a žalovaný nominujú do nadradeného postavenia nad registrový súd, ktorý podmienky posudzoval a v konaní rozhodol tak, ako vyplýva z výpisu z obchodného registra.

63. Správca dane neprihliadal na skutočnosti, že daňovú kontrolu vykonával s odstupom času po poskytnutí služby a zistený záver bez prihliadnutia na zmeny, ku ktorým došlo za toto obdobie. Žalobca bol toho názoru, že rozhodnutie vychádza z nesprávne zisteného stavu v období, ktoré nemožno pokladať za spôsobilé preukázať stav spoločnosti obchodného partnera v čase poskytnutia služby a uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Bol tiež toho názoru, že z dôvodu, že sa žalovaný nevenoval v dostatočnej miere odpovediam na námietky žalobcu, je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné, nakoľko tento vo svojom rozhodnutí nič neodôvodnil, nehovoriac o tom, čomu všetkému sa ani nevenoval. Nie je zrejmé, v čom konkrétne mal žalobca porušiť svoju povinnosť, ktorá je rozhodujúca pre neuznanie odpočtu DPH na podklade zdaniteľného plnenia, ktoré povinnosti alebo ekonomické a hospodárne rozumné opatrenia mali byť porušené alebo neboli dodržané, v čom konkrétne (v akom skutkovom dejí, procese, v mieste, čase a pod.) malo akékoľvek porušenie žalobcu spočívať, aby k takto jasne a zrozumiteľne formulovanej výhrade alebo výhradám mohol žalobca zaujať svoje stanovisko a argumentáciu. Správca dane a žalovaný týmto porušili základnú zásadu správy daní podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.

64. Ak by žalobca nezaplatil dodávateľovi za poskytnuté služby (správca dane potvrdzuje dodanie služieb), súd by nárok dodávateľa v súdnom spore na podklade dokladov a prezentovaných skutočností

adresovaných správcovi vyhodnotil ako oprávnený nárok a zaviazal by žalobcu na zaplatenie (príslušenstvo, vr. trov konania a trov právneho zastúpenia). Zaviazal by ho na zaplatenie vrátane DPH. V takom prípade by správca dane túto skutočnosť nespochybnil. Ak áno, súčasná argumentačná línia by absolútne zlyhala. V stave, kedy žalobca s prihliadnutím na zásadu poctivého obchodného styku a zodpovedného plnenia si svojich záväzkov pohľadávku dodávateľa uspokojil a správca dane mu chce dať takýto postup za vinu a dôvod neuznania nároku na odpočet DPH. Poukázal na absurdnosť takejto situácie.

65. Podľa názoru žalobcu v preskúmaných rozhodnutiach absentuje zodpovedanie zásadných otázok, ktoré informácie a podania sa stali pre žalovaného a správcu dane podkladom pre vydanie rozhodnutí a prečo žalobcom navrhované dôkazy, preukázané skutočnosti a námietky nezohľadnili v procese rozhodovania, na čo nadviazal poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžr/28/2010 zo dňa 21. 06. 2011, v ktorom Najvyšší súd zdôrazňuje povinnosť všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je princíp právnej istoty, s ktorým korešponduje zásada rozhodovať v obdobných veciach rovnako. Ak vzniká u správcu dane akákoľvek pochybnosť, je tento povinný sám preukázať opak a nie účelovo vyžadovať podklady nad rámec zákona a sám nevyvinúť žiadnu riadnu a zodpovednú činnosť v etape preukazovania tvrdených skutočností, resp. relevantnú činnosť týkajúcu sa žalobcu (prípadne vyvinúť bez výsledku z dôvodov nie na strane žalobcu).

66. Podľa názoru žalobcu jednoznačne preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a vyčerpávajúcim spôsobom preukázal splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Poukázal na sled spochybnovania zo strany správcu dane a žalovaného, pričom namietal, že ak chceli spochybniť akýkoľvek dôkaz, mali relevantným spôsobom preukázať, v čom konkrétne je tento spochybnený a na základe čoho. Je jednoznačne preukázané, že žalobca nárok na odpočítanie dane tvrdil, náležite odôvodnil a zdokladoval faktúrami a rovnako aj preukázal materiálnu stránku transakcie. Nárok žalobcu bol objektivizovaný aj výpoveďami svedkov, osôb konajúcich za a v mene dodávateľa žalobcu, ktorý celé zdaniteľné plnenie poskytol. Žalobca ako daňový subjekt si svoju povinnosť spočívajúcu v unesení dôkazného bremena náležite a v celom rozsahu splnil, kedy prípadné pochybnosti, ktoré si správca dane svojvoľne vykonštruoval, nezakladajú právo na vyrubenie rozdielu dane. Ak má správca dane a žalovaný pochybnosti, ktoré sú stále len subjektívnymi pochybnosťami v rovine fikcie, tieto je povinný v náležitom rozsahu preukázať, ak sa chce na tieto odvolávať v odôvodneniach svojich rozhodnutí. V opačnom prípade trpí vydané rozhodnutie vadou nezákonnosti a svojvoľnosti rozhodovania, ako tomu nastalo aj v tomto prípade.

67. Ďalej uviedol, že správny orgán je v zmysle § 3 ods. 5 a § 32 ods. 1 správneho poriadku povinný úplne a presne zistiť skutkový stav veci a zaobstarať si potrebné podklady na rozhodnutie. Úplnosť pritom znamená, že správny orgán je povinný zistiť všetky rozhodujúce skutočnosti bez ohľadu na to, či sú tieto skutočnosti v prospech alebo neprospech účastníka konania. Presnosť znamená, že zistený skutkový stav musí zodpovedať skutočnosti.

68. Poukázal na skutočnosť, že žalovaný svojím postupom nerešpektoval práva žalobcu, a to tým, že napriek skutočnosti uvedenej v poučení rozhodnutia správcu dane, v zmysle ktorého proti tomuto rozhodnutiu bolo možné podať odvolanie, toto skutočne podal a v ktorom rovnako namietal skutočnosti spočívajúce v nedostatočne zistenom skutkovom stave, nedostatočnom odôvodnení tohto rozhodnutia, nesprávnom postupe a nesprávnom hodnotení predložených a zadovážených dôkazných prostriedkov, súčasne nevysporiadanie sa s námietkami žalobcu, pričom niekoľkokrát dôrazne poukazoval na skutočnosti svedčiace v jeho prospech a ktoré žalovaný a správca dane úmyselne prehliadali a nevenovali im rovnako pozornosť v časti odôvodnenia svojho rozhodnutia.

69. Bol toho názoru, že ak správny orgán nezistil v náležitom rozsahu skutkový stav veci, je záver správneho orgánu o uložení povinnosti kontrolovanému subjektu predčasný. V tomto prípade sa žalovaný bez ďalšieho stotožnil a zároveň sa uskromnil na pomerne slovný opis skutkového stavu predložený správcou dane, strohým skonštatovaním o správnosti postupu a nadnesení úvah, pri ktorých je účelovo argumentujúci v neprospech žalobcu, obhajujúci rozhodnutie správcu dane. Žalobcovi nebolo zrejmé, ako nesprávne zisťovanie zo strany správcu dane u dodávateľa bývalého obchodného partnera žalobcu súvisí s kontrolovaným daňovým obdobím a rovnako mal za to, že v prípade, ak takýmto postupom a tvrdením chcel správca dane dať uvedenú skutočnosť na ťarchu žalobcov, takýto postup je

v hrubom rozpore s legislatívou a judikatúrou tak na národnej ako aj európskej úrovni. Zároveň bol toho názoru, že správne orgány disponujú dostatočným materiálным, technickým a metodickým aparátom, aby sa vysporiadali s nedodržiavaním zákonných povinností zo strany daňových subjektov, ktorí si riadne neplnia svoje povinnosti uložené zákonom. Takýto nedostatok je potrebné riešiť zo strany správcu dane a tento nemôže svojvoľne, nad rámec svojich oprávnení, prikázať žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu, aby doložil takú dokumentáciu, ktorú ani nie je oprávnený mať vo svojej držbe. Rovnako nie je oprávnený vydávať rozhodnutia poškodzujúce hospodárske záujmy daňových subjektov z dôvodu nesplnenia povinností zo strany tretích subjektov.

70. Opätovne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 s tým, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Dôkazné bremeno daňového subjektu sa nevzťahuje na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno nespočíva vo vznesení pochybností, ale v relevantnom zdokladovaní a preukázaní skutočností, ktoré správca dane a/alebo žalovaný naznačuje, tvrdí. V takom prípade teda rozhodnutia síce po formálnej stránke vyhotovené sú (aj keď z časti nesprávne), neodrážajú však materiálne predpoklady. Ide o rovnaký príklad ako pri hodnotení zdaniteľného plnenia.

71. Následne citoval rozhodnutie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 5 Afs 131/2004 s tým, že dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt, pričom nepostačuje existencia aj prípadných dôvodných pochybností, ale je nevyhnutné jednoznačné preukázanie správcom tvrdých skutočností. Zároveň citoval názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. Sžf 82/2007, ktorý uvádza, že ak majú správne orgány pochybnosti o uskutočnenom obchode, tieto sami o sebe nie sú spôsobilé vyvrátiť dôkaznú situáciu a v prípade pochybností je na správcovi dane, aby preukázal žalobcovi opak. Ak správne orgány chceli spochybniť nárok žalobcu, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočností tvrdých žalobcom a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však správne orgány nevykonali. Každá obchodná spoločnosť je povinná rešpektovať práva priznané zákonom u svojich obchodných partnerov a konať tak, aby zabezpečila dostatočnú dokumentáciu o realizovaných obchodoch za súčasného zachovania dobrých obchodných vzťahov do budúcnosti a ďalšej spolupráce. Akékoľvek upodozrievané správanie vo vzťahu k obchodnému partnerovi môže byť pre ďalší obchodný styk žalobcu ako obchodnej spoločnosti ničotný, čo sa v konečnom dôsledku odzrkadlí tiež na príjmoch do štátneho rozpočtu, nakoľko by tento nevykonával svoju podnikateľskú činnosť tak profesionálne, zodpovedne a v takom rozsahu, ako je tomu u žalobcu a tým neodviedol z takého základu do štátneho rozpočtu prostriedky v príslušnej výške. Unesenie dôkazného bremena, ktoré žalovaný, ako aj správca dane od žalobcu požadujú, je nie len prekročením zákonom stanovených mantinelov vzhľadom na neprímeranú administratívnu záťaž podnikateľského subjektu, ale tiež dôvodne vzbudzujú podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti, na ktorú sú na základe príslušných právnych predpisov oprávnené, účelovo vyberajú a vykladajú len tie skutočnosti a informácie, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia. Stále sa ale pohybuje v rovine spochybňovania a nie preukazovania a podloženia tvrdení.

72. Žalobca uviedol, že predložil daňový doklad, právny základ celej realizácie spočívajúci v zmluve, ktorej predmetom bola realizácia obchodu, doklady preukazujúce dodanie služby, jej dôvod a potrebu, názvy obchodných spoločností, v spolupráci s ktorými obchodné transakcie prebiehali a rovnako aj uviedol odplatu, spočívajúcu v uvedení sumy, v akých sa konkrétne zdaniteľné plnenia poskytovali. Nemožnosť správnych orgánov preveriť plnenia s odstupom času v nadväznosti na korporátne a personálne zmeny, rovnako aj zmeny v štruktúre predmetných spoločností, nemôže byť za žiadnych okolností na ťarchu a zodpovednosť žalobcu, a to aj pokiaľ ide o cezhraničný prvok. V nadväznosti na vyššie uvedené skutočnosti, vo vzťahu k žalobcovi neboli riadne preukázané žiadne skutočnosti, ktoré by rozporovali jeho nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k realizovanému zdaniteľnému obchodu, rovnako neboli navrhnuté žiadne konkrétne dokumenty na dodatočné predloženie za účelom zadováženia podkladu pre rozhodnutie o určení rozdielu platiteľovi dane z pridanej hodnoty. Účelové tvrdenia správcu dane a žalovaného o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu sú v rozpore s akýmikoľvek princípmi právneho štátu, kde orgán verejnej správy autoritatívne rozhoduje a určuje na základe svojvoľného uváženia, aký rozsah a typ dôkazných prostriedkov je dostačujúci pre jeho

rozhodnutie. Za takejto situácie je však pre správny orgán ponechaný priestor pre svojvôľu, kedy arbitrárne a šikanózne môže vyhodnotiť akýkoľvek dôkazný prostriedok ako nepravdivý a pochybný.

73. S prihliadnutím na uvedené skutočnosti a zo žalobcom uvedenej judikatúry, týkajúcej sa predmetnej veci vyplýva, že žalobca pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázal svoj nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a žalovaný v procese rozhodovania neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax, keď v odôvodnení rozhodnutia uvádzal konštatovania, ktoré sú v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou.

74. Správca dane a žalovaný sa s predloženými dôkazmi dostatočne nevysporiadali, prípadne bol výklad informácií zistených v rámci procesu dokazovania uskutočnený účelovo, bez rešpektovania zákonnej povinnosti vysporiadať sa s každým dôkazom jednotlivo a so všetkými v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo vyšlo najavo. Správca dane a žalovaný neprihliadali na svedecké výpovede svedčiace v prospech žalobcu. Postup správcu dane považoval za šikanózny, nakoľko predloženie zákonom predpokladaných podkladov na účely uplatnenia nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty považovali za nedostatočné a následne po podporení týchto dokumentov svedeckými výpoveďami tieto vylúčili. Uviedol, že preukázanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného obchodu v samotnej podstate predstavuje povinnosť preukázať nielen napr. výpisom z bankového účtu, prípadne zaevidovaním zdaniteľného obchodu do účtovnej evidencie, ale aj predložením listinných dôkazov preukazujúcich prijatie alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia. Tvrdil, že táto povinnosť bola zo strany žalobcu splnená v príslušnom rozsahu spolu s vysvetlením, na aký účel a akým spôsobom je plnenie použité. Správca dane a žalovaný nesprávne vyhodnotili svoju pozíciu vyplývajúcu im z princípu obráteného dôkazného bremena, ktoré je špecifické pre daňové konanie.

75. Poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-624/15 Litdana z 18. 05. 2017, bod 40, v zmysle ktorého daňová správa nemôže od zdaniteľnej osoby, ktorá chce vykonávať právo na uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky požadovať, aby na jednej strane overila, či si osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa k tovaru/službe splnila svoje povinnosti podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa uistila, že na úrovni hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezrovnalostiam alebo podvodu, alebo na druhej strane, aby v tejto súvislosti disponovala dokumentmi. Bol toho názoru, že správca dane pri hodnotení dôkazov z hľadiska ich dôležitosti a v medziach príslušnej právnej normy určuje, aký význam majú jednotlivé dôkazy. Dokazovanie predstavuje aj verifikačný proces, pri ktorom správny orgán zvažuje, ktorý dôkaz je využiteľný a z hľadiska dokazovania významný, pričom postup hodnotenia dôkazov musí spĺňať najprísnejšie kritériá, ktoré majú vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Správny orgán môže až na základe vykonania všetkých úkonov s cieľom odstrániť existujúce rozpory v dôkazoch pristúpiť k hodnoteniu dôkazov. Poukázal tiež na rešpektovanie princípu právnej istoty, ktorý musí byť súčasťou každého rozhodnutia. Vytýkal žalovanému skutočnosť, že jeho povinnosťou je v zmysle zákona č. 563/2009 Z. z. prihliadnuť na všetky skutkové a právne okolnosti daného prípadu, pričom je aktívny činiteľ v oblasti preskúmania skutkového a právneho stavu prípadu a na to nadväzujúce rozhodnutie správcu dane.

76. Poukázal na skutočnosť, že v dobrej viere a bez akéhokoľvek úmyslu riadne a zodpovedne spolupracoval s obchodnými partnermi, pričom na jeho strane neboli zistené žiadne pochybenia. Po celý čas žalovaný a správca dane poukazovali len na pochybenia iných subjektov. Bol toho názoru, že pri hodnotení dôkazov z hľadiska ich zákonnosti musí správca dane posudzovať, či dôkazy boli získané a vykonané spôsobom zodpovedajúcim zákonu alebo či ide o dôkazy nezákonné. Tvrdil, že on preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty spôsobom a v rozsahu, v akom to od neho možno požadovať, pričom príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodol bez prihliadnutia na žalobcom uvádzané skutočnosti a nevysporiadal sa s námietkami žalobcu. Poukázal na zásadu „čo nie je zakázané, je dovolené“, ktorá sa prejavuje v oblasti súkromného práva v oblasti záväzkovo-právnych vzťahov a upriamil pozornosť na individuálnu autonómiu (slobodu vôle). Uviedol, že zákon ponecháva voľný priestor na vlastnú úpravu právneho vzťahu medzi podnikateľskými subjektami, okrem kogentných noriem, od ktorých sa nemožno odchyliť. Odkázal na Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-624/15 Litdana z 18. 05. 2017, bod 36 „aj keby neboli splnené všetky podstatné podmienky, na základe ktorých vzniká právo na oslobodenie dodania v rámci spoločenstva od DPH, alebo na odpočítanie DPH, Súdny dvor rozhodol, že priznanie uvedeného práva nemožno odmietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej účasti na daňovom podvode“. Poukázal na

skutočnosť, že nemožno žalobcu nútiť preukazovať skutočnosti pri iných daňových subjektoch ako je on sám, nakoľko jeho dispozícia je na rozdiel od žalovaného a správcu dane limitovaná v rozsahu žalobcu ako samotného a osobitného daňového subjektu. Zmluvne dohodnuté služby boli žalobcovi poskytnuté, za tieto zaplatil, reklama splnila svoj účet a tým spolupráca končí.

77. Ďalej uviedol, že odôvodnenie rozhodnutia musí obsahovať zhrnutie všetkých zistených skutočností, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia, musí byť uvedený spôsob, akým sa zhodnotili dôkazy a ostatné podklady, musia byť uvedené konkrétne úkony, ktoré správca dane vykonal a úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a viedli k aplikácii právneho predpisu na prejednávajúcu vec a na základe ktorých sa rozhodovalo. Rozhodnutie musí obsahovať vysporiadanie sa s pripomienkami, návrhmi, dôkazmi a vyjadreniami účastníka konania, rozpormi v jednotlivých dôkazoch a následné závery o tom, ktoré skutočnosti sú považované za nepochybne zistené a posúdenie ich právneho významu pre danú vec. Poukázal na najpodstatnejšiu požiadavku rozhodnutia a to je preskúmateľnosť a tvrdil, že napadnuté rozhodnutia z hľadiska preskúmateľnosti nemožno považovať za akceptovateľné a udržateľné. Žalovaný namiesto toho, aby reagoval na konkrétne, dôkazmi preukázané tvrdenia žalobcu, iba účelovo poukazuje na správcu dane vykonané dokazovanie a z neho vyvedené závery, ktoré sa preňho stali podkladom pre jeho rozhodnutie. Žalobca mal za to, že z tohto dôvodu možno napadnutému rozhodnutiu žalovaného, ako aj rozhodnutiu správcu dane vytýkať tak nedostatočné zistenie a nesprávne vyhodnotenie skutočného skutkového stavu vecí, ako aj nepreskúmateľnosť a svojvoľnosť.

78. Na daňové konanie sa v zmysle právnej teórie a praxe neviaže tzv. zásada koncentrácie konania. Uvedené znamená, že aj žalovaný ako odvolací orgán sa v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní musel vypořadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu. V predmetnej veci sa však žalovaný ako odvolací správny orgán vo svojom rozhodnutí o odvolaní nevyřadil so všetkými skutočnosťami uplatnenými v odvolaní žalobcu, čo je podstatným dôvodom toho, aby konajúci správny súd zrušil takéto rozhodnutie žalovaného z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov.

79. Konaním správcu dane a žalovaného došlo k porušeniu základných princípov materiálneho právneho štátu a k porušeniu základných zásad správneho konania. Žalovaný bez akéhokoľvek záujmu ozrejmiť vznesené pochybnosti o postupe správcu dane v časti priebehu dokazovania a hodnotenia uviedol, že žalovaný sa správne vypořadil so všetkými odvolacími námietkami a potvrdil prioritnú dôkaznú povinnosť na strane žalobcu a dodávateľský reťazec. Ďalej poukázal bez ďalšieho relevantného odôvodnenia alebo zistenia skutkového stavu na správnosť postupu príslušných daňových právnych predpisov.

80. Rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, by mal správny súd ako nepreskúmateľné zrušiť, vzhľadom na to, že predmetné rozhodnutie nie sú náležite odôvodnené tak, ako to vyžaduje ust. § 47 ods. 3 Správneho poriadku. Je mimoriadne dôležité dôkladne posúdiť otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správne orgány v predmetnej veci vychádzajú, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány v predmetnej veci dospeli. Z odôvodnenia žalovaného však uvedené nemožno bez ďalšieho vyvodit' a s takýmto odôvodnením sa stotožniť. Postup správnych orgánov v predmetnej veci sa s poukazom na uvedené skutočnosti vymyká z fundamentálneho rámca zásad správneho konania a ako taký zakladá dôvod na zrušenie preskúmaných rozhodnutí správnym súdom z dôvodu ich nepreskúmateľnosti.

81. Záverom žalobca zhrnul, že si žalovaný a správca dane neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav vecí, prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti, procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom, a preto je na mieste aj naďalej zastávať taký názor, že správnu žalobou napadnuté rozhodnutie správcu dane malo byť žalovaným zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodov, že vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia vecí, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie vecí, skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

#### IV. Vyjadrenie žalovaného k žalobe

82. Žalovaný podal k žalobe vyjadrenie zo dňa 18. 06. 2021, pričom uviedol, že po preštudovaní predmetnej žaloby dospel k záveru, že žalobca v žalobe neuviedol nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia, pričom by neboli predmetom odvolania.

83. Žalovaný nesúhlasil s námietkou žalobcu, že preukázal reálnosť zdaniteľných plnení, pričom poukázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že žalobca aj napriek tomu, že predložil faktúru, nepreukázal reálnosť zdaniteľného plnenia. Žalobca v priebehu daňovej kontroly okrem faktúr, ktoré tvoria ich podklad, nenavrhol správcovi dane vykonanie takého dôkazu, ktorým by sa jednoznačne a dostatočne preukázalo dodanie služby. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu „je chybou žalobcu, že p. R. (vraj) nepreukázal potvrdenú spoluprácu so žalobcom, nakoľko odovzdal účtovné doklady novému štatutárnemu orgánu“. Takéto slovné spojenie žalovaný nepoužil a ani nenaznačil, že by to mala byť chyba žalobcu. Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že „p. R. (bývalý konateľ spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o.) síce vo svojom vyjadrení ústne potvrdil spoluprácu s daňovým subjektom, avšak svoje tvrdenia žiadnymi správcom dane overiteľnými dokladmi nepreukázal, nakoľko podľa jeho vyjadrenia ich odovzdal novému konateľovi spoločnosti p. C., ktorý so správcom dane nespolupracuje (zaslaná zásielka neprevzatá v odbernej lehote)“. Z kontextu zistení s poukazom na výpoveď p. R. bolo jednoznačne spochybnené dodanie služby podľa žalobcom predložených faktúr dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o. Žalovaný nepovažoval za účelové tvrdenia ohľadom spoločnosti GRAMEX SK, s. r. o. o tom, že mala virtuálne sídlo, schránku, nemala potrebné materiálno-technické a personálne vybavenie, nakoľko uvedené skutočnosti sú jedným zo znakov, z ktorých možno vyvodiť záver, že spoločnosť nie je ekonomicky činná, nemá ani v čase, kedy sa malo plnenie uskutočniť personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, resp. že pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jej daňových výstupoch a účtoch, čo jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti dodávok. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí žalobca v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako to tvrdí. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nespolupracuje so správcom dane, ako aj jeho subdodávateľia, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti dodania služby. Žalobca nepreukázal reálnosť obchodov so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., a teda dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty.

84. Žalovanému nebolo jasné, podľa čoho žalobca usúdil, že v preverovanom dodávateľskom reťazci došlo k podvodu resp. k zneužívajúcemu konaniu. Žalovaný ani správca dane vo svojich rozhodnutiach takúto skutočnosť neuviedli. To, že žalobca si to myslí na základe vykonaného dokazovania správcom dane, je jeho názor. Žalobca svojimi vyjadreniami chce privodiť situáciu, na základe ktorej by žalovaný vyslovil názor, že k podvodnému konaniu resp. zneužitiu práva vo vykonaných obchodných transakciách došlo. Žalovaný skutočnosť, že reklamná činnosť sa dá zrealizovať iba konateľom prostredníctvom mobilného telefónu alebo počítača, nespochybňuje. To, že správca dane ako aj žalovaný poukázali na to, že uvedená spoločnosť nemala napr. personálne vybavenie, bol len jeden z podporných dôkazov, ktorý privodil záver o tom, že služba nebola dodaná tak, ako to deklaruje žalobca. Žalovaný v tomto smere poukázal na odôvodnenie rozhodnutia, v ktorom uviedol aj iné dôvody, pre ktoré žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane.

85. Žalobca opakovane poukazoval a zároveň citoval z ustálenej judikatúry 3Sžf/1/2011, 3Sžf/1/2010, C-354/03 Optigen, 5Sžf/12/2016, 6Sžf/81/2013 a podobne. Takisto poukazoval na jednotlivé ustanovenia daňového poriadku (§ 24 ods. 1 a 4; § 3 ods. 3 daňového poriadku) a zákona o DPH (§ 49 ods. 1; § 49 ods. 2; § 51 ods. 1 písm. a); § 19 ods. 2 zákona o DPH) a tvrdil, že všetky zákonné podmienky podľa zákona o DPH, ktoré zakladajú nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty splnil a daň z faktúr od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. odpočítal v súlade so zákonom o DPH. Žalobca sa síce odvolával na vyššie uvedené rozsudky, ale je jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňových transakcií má prvky niektorého z vyššie uvedených rozsudkov. Nestačí len uvádzať niektoré právne závery, ktoré sú v týchto rozsudkoch uvedené. Žalovaný naďalej zastával názor, že žalobca sa odvoláva na rozsudky, ktoré nemožno bezvýhradne použiť aj pre daný prípad. Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s ustanovením § 24 ods. 4 daňového poriadku, pričom získané dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich

vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku). Z uvedeného považuje žalovaný námietky žalobcu za nedôvodné.

86. Poukázal na to, že žalobca neustále vyslovuje pochybnosti o rozhodnutí správcu dane ako aj žalovaného, pričom je jeho snahou vyvodiť záver, že nepostupovali v súlade § 63 daňového poriadku. Nakoľko však žalobca presne neuviedol, v čom vidí nepreskúmateľnosť, nezrozumiteľnosť, nevyčerpatelnosť rozhodnutia, nevedel k danej námietke zaujať relevantné stanovisko. Z rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného explicitne vyplýva, že vo svojich rozhodnutiach dostatočne špecifikovali (popísali) skutočnosti, podľa ktorých došlo k porušeniu zákona o DPH ako aj daňového poriadku, ktoré aj náležite dostatočným spôsobom odôvodnili, postupovali v intenciách § 63 daňového poriadku, uviedli skutočnosti resp. úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, pričom získané dôkazy hodnotili v zmysle § 3 ods. 3 daňového poriadku. Tak ako správca dane aj žalovaný postupovali v súlade s hmotno-právnymi predpismi, pričom uviedli a citovali zákonne ustanovenia, ktoré žalobca svojim konaním porušil. Odôvodnenie rozhodnutia, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo žalobcu na spravodlivý proces.

87. Žalovaný konštatoval, že sa v rozhodnutí s námietkami žalobcu (podanými v odvolaní) riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku/námietku. Žalovaný preskúmaním rozhodnutia správcu dane nevzhliadol pochybenie v konaní správcu dane (porušenie hmotno-právnych predpisov alebo Ústavy SR), alebo nedostatok v rozhodnutí, ktorý by preukazoval jeho nezákonnosť. Žalovaný opakovane uviedol, že zákon o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 ako i v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Jedná sa o hmotno- právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Z dikcie § 49 ods. 1, 2 explicitne vyplýva, že právo na odpočítať daň zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu (v danom prípade spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o.). Toto v predmetnej veci znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade preukázaných dodávok služby, ktorú mu mal dodať ním uvádzaný dodávateľ. V tomto smere podľa názoru žalovaného správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim si listinných dokladov, výsluchom svedkov ako i preverovaním spoločnosti, ktorá mala byť v zdaňovacom období apríl 2018 dodávateľom žalobcu. Následne žalovaný poukázal na dokazovanie a na zistenia správcu dane, ktoré boli uvedené aj v rozhodnutí správcu dane zo dňa 03. 02. 2021.

88. V priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané naplnenie dikcie § 49 ods. 1 a 2 zákona o PDH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Taktiež nebolo preukázané, že dodávateľovi t. j. spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH. Správca dane z dokladov, ktoré predložil žalobca nemal možnosť preveriť skutočnosti deklarované na dokladoch v takom rozsahu, aby mohol vysloviť záver, že spoločnosť dodala žalobcovi tovar v takom rozsahu, ako je to uvedené na vystavených dodávateľských faktúrach.

89. Ďalej uviedol skutočnosti týkajúce sa dôkazného bremena, ktoré boli uvedené už v jeho rozhodnutí zo dňa 03. 02. 2021. Poukázal na aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov a na zásada objektívnej pravdy ovládajúcu daňové konanie, keď táto nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23. 02. 2017, kde sa zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajú skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie z tohto dokladu. Vzhľadom na uvedené žalovaný konštatoval, že žalobca v konaní nepreukázal, teda nepredložil doklady preukazujúce splnenie podmienok na nárok na odpočítanie DPH.

90. Žalovaný pri preskúmaní spisového materiálu postupoval v súlade § 74 daňového poriadku, pričom prihliadal na všetky skutkové a právne okolnosti prípadu, ktorý vyhodnotil podľa § 3 daňového poriadku. Žalovaný nevytkol správcovi dane a nezrušil jeho rozhodnutie, pretože na to neboli dôvody. Žalovaný považoval zistený skutkový stav správcom dane za dostatočný pre vydanie rozhodnutia.

91. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že bola prekročená jednoročná lehota na výkon daňovej kontroly a uviedol, že v odôvodnení rozhodnutia zreteľne popísal žalobcovi, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonom stanovenej lehote (§ 46 ods. 10 daňového poriadku) t. j. trvala jeden rok, ukončená bola doručením protokolu z daňovej kontroly. Po doručení protokolu začalo vyrubovacie konanie (§ 68 ods. 1 daňového poriadku), ktoré bolo ukončené prerokovaním pripomienok k protokolu a vydaním rozhodnutia vo veci. Na základe vysloveného právneho názoru žalovaného, ktorý nepovažoval vykonané dokazovanie správcu dane za dostatočné pre vydanie rozhodnutia vo veci, správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní a vykonal úkony, ku ktorým ho zaviazal žalovaný. Zo znenia § 68 daňového poriadku vyplýva, že správca dane je oprávnený pokračovať vo vyrubovacom konaní a to na nielen na základe návrhu daňového subjektu ako účastníka konania ale aj na základe rozhodnutia žalovaného. Ak mal žalobca pochybnosti o vykonanom dokazovaní správcom dane, mohol v rámci vyrubovacieho konania po ukončení daňovej kontroly (t. j. doručením protokolu) navrhnúť správcovi dane doplnenie dokazovania vo veci, čo však nevyužil. Z uvedeného vyplýva, že správca dane postupoval v priebehu vyrubovacích konaní v súlade s platnými právnymi predpismi.

92. Žalovaný bol v súlade s prejednacou zásadou a zásadou voľného hodnotenia dôkazov toho názoru, že tak žalovaný a aj správca dane vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. V tejto súvislosti žalovaný uvádza, že správca dane v priebehu daňovej kontroly viedol dokazovanie s cieľom preveriť realitu obchodu deklarovaného na faktúre, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Žalovaný je toho názoru, že správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Žalovaný poukázal na to, že na základe vykonaného dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Žalovaný sa naďalej v plnom rozsahu stotožňuje s názorom správcu dane v tom, že žalobca svojim konaním porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z vdodávateľských faktúr od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o.

93. Žalobca vo svojom vyjadrení neuviedol žiadne nové námietky (námietky uvedené vo vyjadrení k žalobe sú identické s námietkami odvolania) a z uvedeného dôvodu žalovaný navrhol túto žalobu zamietnuť pridržiac sa dôvodov uvedených v napadnutom rozhodnutí, v ktorom je popísaný skutkový a právny stav a vyvedené závery.

#### V. Ďalší priebeh súdneho konania

94. Žalobca v podaní zo dňa 05. 09. 2021 uviedol, že žalovaný nepochopiteľne opakuje nepravdivú skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo podložené len faktúrou. Žalobca uskutočnenie zdaniteľného plnenia preukázal tiež ďalším radom dôkazných prostriedkov (listiny, reklamné materiály, výsluchy svedkov). Uvedené ďalej dopĺňa predformulovaným textom, kde konštatuje možnosť vyhotovenia akéhokoľvek dokladu, toto však nemožno považovať za vecný argument alebo vecné zdôvodnenie. Pochybenie (pozn. pochybenie konštatované správcom dane) za to, že si p. R. nepamätal skutočnosti po rokoch, dáva práve na zodpovednosť žalobcovi, a teda nie je na mieste vyjadrenie žalovaného, že to nie je pravdou. Formulácia slovného spojenia je irelevantná, keď obsahom je jednoznačné konštatovanie pripísania zodpovednosti na stranu žalobcu, čomu zodpovedá tiež výsledok kontroly. Na druhej strane žalovaný uvádza, že p. R. potvrdil spoluprácu so žalobcom, čo možno považovať za dôkaz, že k uskutočneniu došlo, avšak opätovne bez vecného a/alebo logického odôvodnenia konštatuje, „bolo jednoznačne spochybnené dodanie“. Nikde nemožno nájsť postupy, ktorými sa správca dane riadil pri hodnotení jednotlivých častí a výpovede ako celku. Komu boli odovzdané doklady pri prevode obchodnej spoločnosti alebo v rámci interných štruktúr, rovnako nemožno dávať na zodpovednosť žalobcovi. Je potrebné prijať záver, že žalobca na uvedené nemal akýkoľvek dosah, nie je v jeho kompetenčnej

sfére diktovať tretím subjektom, ako sa majú správať. Skutočnosť, že dodávateľ žalobcu nespolupracuje so správcom dane, sa nedotýka žalobcu. Dodávateľ má vlastnú subjektivitu a vlastné personálne zastúpenie.

95. Formuláciu tvrdení, kedy správca dane opisuje správanie žalobcu ako podvodné, avšak vyslovene neuvedie pojem „podvodné“ preto, aby nemusel prevziať na seba dôkazné bremeno, neznamená, že z celkového kontextu tvrdení správcu dane tento uvedený stav nenavodzuje. Žalobca mal za to, že tvrdenia žalovaného sú tendenčné a nanajvýš všeobecné. Od žalobcu je požadované prevzatie zodpovednosti za veci, na ktoré fakticky (ani teoreticky) nemal vplyv. V ďalšej časti žalovaný uvádza, kto všetko so správcom dane nespolupracuje, avšak nemožno nikde badať obchodné meno žalobcu a ani konkrétnu zákonnú povinnosť, ktorú by porušil. Opätovne sú len vymenované tretie osoby, ktoré so správcom dane nespolupracujú, a to s odstupom rokov.

96. Záverom konštatoval, že je neprípustné, aby správca dane s odkazom na pochybenia na strane tretích subjektov ukladal sankčné povinnosti, resp. odopieral práva žalobcovi, o to viac, ak svoje rozhodnutie stavia na všeobecných, nekonkrétnych tvrdeniach aplikovateľných na akýkoľvek prípad, navyše sa zbavujúcich povinností uniesť svoju časť dôkazného bremena.

97. Súd následne rozhodol vo veci na pojednávaní nariadenom na deň 25. 01. 2023, na ktoré sa nedostavili žalobca a právny zástupca žalobcu.

98. Právny zástupca žalobcu svoju neúčast' ospravedlnil podaním zo dňa 20. 01. 2023 z dôvodu kolízie s iným pojednávaním nariadeným na Okresnom súde Košice I, k čomu pripojil aj zápisnicu o pojednávaní zo dňa 01. 12. 2022, ktorá sa týkala konania sp. zn. 40C/25/2022 vedeného na Okresnom súde Košice I, z ktorej vyplývalo odročenie pojednávania na deň 25. 01. 2013 o 9:00 hod. V danom prípade išlo o druhú žiadosť právneho zástupcu žalobcu o odročenie pojednávania, pričom obidve boli podané práve z dôvodu kolízie s iným pojednávaním. Právnomu zástupcovi žalobcu bolo oznámené, že správny súd nebude žiadosť o odročenie pojednávania akceptovať. Uvedená žiadosť o odročenie pojednávania nebola podaná včas, keď o skutočnosti kolízie pojednávania sa právny zástupca žalobcu mohol dozvedieť už dňa 27. 12. 2022, kedy mu bolo doručené predvolanie na pojednávanie, pričom ospravedlnenie spolu so žiadosťou o odročenie pojednávania bolo súdu doručené až dňa 20. 01. 2023, teda 24 dní od doručenia predvolania na nariadené pojednávanie, čo nie je možné považovať za bezodkladné oznámenie dôvodu na odročenie pojednávania. Zároveň je potrebné uviesť, že po predchádzajúcom ospravedlnení a žiadosti o odročenie pojednávania právneho zástupcu žalobcu zo dňa 27. 10. 2022, bol tento správny súdom vyzvaný, aby súdu oznámil konkrétny termín v pracovnom dni streda v období od 01. 12. 2022 do 30. 04. 2023, pre ktorý by pre uvedené časové obdobie nemal ešte nariadený termín pojednávania zo strany iných súdov, pričom tento by bol správny súd akceptoval z dôvodu, aby nedochádzalo k ďalšiemu odročovaniu nariadeného pojednávania pre kolíziu pojednávania, kde na túto výzvu správneho súdu právny zástupca žalobcu žiadnym spôsobom nereagoval. Zároveň právny zástupca žalobcu je právnickou osobou, ktorej predmetom činnosti je poskytovanie právnych služieb, ktorá okrem partnera a zakladateľa spoločnosti disponuje aj ďalším personálnym aparátom vrátane advokátskych koncipientov, kde správnomu súdu nebolo z ospravedlnenia zo dňa 20. 01. 2023 vôbec zrejmé, aké skutočnosti bránia v substitúcii právneho zástupcu žalobcu jeho advokátskymi koncipientmi, prípadne aké efektívne opatrenia boli právnym zástupcom žalobcu prijaté na zabezpečenie prejednávania veci na nariadenom pojednávaní v priebehu lehoty približne 24 dní, odkedy sa o nariadenom termíne pojednávania dozvedel, čiže ani v tomto smere nebol preukázaný dôvod na odročenie pojednávania. Je potrebné tiež uviesť, že z plnomocenstva zo dňa 01. 03. 2021, ktorým žalobca splnomocnil právneho zástupcu na zastupovanie v predmetnej veci, vyplýva oprávnenie právneho zástupcu ustanoviť si v prípade potreby za seba zástupcu s tým, že ak ich ustanoví viac, každý z nich môže konať samostatne. Správny súd na základe uvedených skutočností nevzhladol vážny dôvod na odročenie nariadeného pojednávania. Záverom správny súd tiež podporne poukazuje aj na komentár k § 115 Správneho súdneho poriadku (Správny súdny poriadok, Komentár, autori - JUDr. Ida Hanzelová, JUDr. Ivan Rumana, Mgr. Ina Šingliarová, Wolters Kluwer, rok 2016, str. 210) podľa ktorého: „Na odročenie pojednávania v správnom súdnictve nie je dôvod, keďže skutkový stav je fixovaný vydaným administratívnym rozhodnutím alebo opatrením a spochybnovaný je žalobou, ktorej rozsahom a dôvodmi je správny súd viazaný. Účastníci môžu zhodne navrhnúť odročenie pojednávania za účelom uspokojenia žalobcu (§ 101 SSP) alebo aj z iného dôvodu. Nejde o povinnosť správneho súdu vyhovieť návrhom na odročenie pojednávania. Odročenie bude prichádzať do úvahy spravidla z dôvodu

uskutočnenia neverejnej porady za účelom vyhodnotenia skutočností, ktoré vzišli z pojednávania, za účelom stanovenia ďalšieho procesného postupu.“

## VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

99. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 03. 02. 2021 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 SSP rozsudkom zamietol.

100. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/, b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2018, (teda i v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2018), predmetom dane je

a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

b/ poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je

a/ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 9 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

a/ prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu.

Podľa § 19 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. 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. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 22 ods. 1 vyššie citovaného zákona, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa § 71 ods. 1 písm. a/, c/, d/ vyššie citovaného zákona, na účely tohto zákona

a/ faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

c/ vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

d/ neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

101. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 05. 02. 2021, teda i v čase rozhodovania žalovaného, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, daňový subjekt preukazuje

a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,

c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 44 ods. 1 vyššie citovaného zákona, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona, 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.

Podľa § 74 ods. 2, 4 vyššie citovaného zákona, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

102. Medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018 pri ňom tvrdenom poskytnutí služieb od spoločnosti Wecreate mediateam SK s. r. o.

103. Pri posudzovaní námietok žalobcu v správnej žalobe správny súd vychádzal z administratívneho spisu, ktorý mu bol predložený a zameral sa na skúmanie a zistenie toho, či vykonané dôkazy, z ktorých daňové orgány vychádzali, sú natoľko relevantné, že z nich možno logicky vyvodit' skutkový záver, ku ktorému dospeli daňové orgány a či vykonané dôkazy daňové orgány správne posúdili, a to jednotlivo ako i v ich vzájomnej súvislosti.

104. Pokiaľ ide o námietku týkajúcu sa trvania daňovej kontroly, správny súd uvádza, že toto neprekročilo lehotu jedného roka, keď z administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola začala dňa 16. 08. 2018 a skončila dňa 21. 06. 2019 doručením protokolu žalobcovi. Správca dane vyzval žalobcu na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole najneskôr do 20 pracovných dní od doručenia výzvy (výzva bola doručená dňa 21. 06. 2019), pričom následne vydal dňa 18. 09. 2019 rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 15.000,00 eur na dani z pridanej hodnoty, teda v lehote podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku. Vec bola následne odvolacím orgánom vrátená na ďalšie konanie a doplnenie dokazovania, pričom správca dane upovedomil žalobcu podaním zo dňa 07. 02. 2020, že vec nie je možné rozhodnúť v zákonom stanovenej lehote a že požiadal Finančné riaditeľstvo SR o predĺženie lehoty, čomu bolo následne aj vyhovené v zmysle vyjadrenia Finančného riaditeľstva SR zo dňa 19. 02. 2020, keď bola lehota na rozhodnutie predĺžená o 180 dní. Námietka o nedodržaní lehoty na vykonanie daňovej kontroly resp. o umelom predlžovaní lehoty tak nie je dôvodná, pričom správca dane postupoval v zmysle pokynov uložených mu odvolacím orgánom v zrušujúcom rozhodnutí. Je potrebné uviesť, že lehota na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní v zmysle zákona č. 563/2019 Z. z. má poriadkový charakter, je to procesná lehota a ani jej prípadné nedodržanie nemá vplyv na právnu pozíciu daňového subjektu a nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia.

105. Všeobecne vo vzťahu k dôkaznej povinnosti daňového subjektu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, vykonáva dôkazy a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno, ďalej rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku:

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Daňový subjekt teda preukazuje to, čo tvrdí a dokladá to predloženými dôkazmi, a tiež skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane.

106. Judikatúra Najvyššieho súdu SR zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla svojim vývojom. V posledných rokoch sa však jasne ustálila v tých intenciách, že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017).

107. Z novej judikatúry správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/26/2019 zo dňa 25. 05. 2022, z ktorého vyplýva, že sťažovateľova námietka proti jeho zaťaženiu dôkazným bremenom je nedôvodná už z dôvodu jeho mylnej predstavy o tom, že správca dane nemôže pri vyhodnocovaní preukaznosti dokladov vychádzať z odôvodnených pochybností (k tomu postačí odkázať na odôvodnenia napadnutých rozsudkov, ale aj bohatú judikatúru kasačného súdu vid' citované rozhodnutia vyššie).

108. Predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie zo strany tam uvedeného dodávateľa, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia zo strany dodávateľa nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené daňovým subjektom uvedeným na faktúre ako dodávateľom.

109. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ až d/ ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ až d/ vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarován v daňovom doklade, teda v tomto prípade vo faktúrach č. 201804033, 201804034 a 201804035 (všetky zo dňa 30. 04. 2018) za zabezpečenie reklamy „Veget Golf Tour 2018“ pre spoločnosti SYNKLAD, s.r.o., SYNKLAD ENERGY, s.r.o. a micropix, s.r.o. Z ust. § 49 ods. 1 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade plnenia od ním deklarovaneho dodávateľa - spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. len v prípade, ak by pri tomto poskytnutí služieb vznikla označenému dodávateľovi daňová povinnosť, teda ak by bolo jednoznačne a nespochybniteľne preukázané poskytnutie služieb práve deklarovanej spoločnosti v deklarovanom rozsahu. Formálna existencia faktúr a ich zaplatenie ešte nepreukazuje splnenie predpokladov pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z.

110. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií zistil, že v danom prípade mali byť poskytnuté služby žalobcovi, a to odprezentovanie značky v športovom klube Báč na turnaji Golf resort Welten, spoty, billboardy, bannery dňa 26. 04. 2018. Je potrebné konštatovať, že priamy dodávateľ žalobcu - spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. na výzvy správcu dane na predloženie dokladov k poskytnutiu služieb nereagovala a na výzvy nereagoval ani konateľ spoločnosti - p. C. G. V., ktorý sa nedostavil ani na predvolanie správcu dane. Zo strany priameho dodávateľa žalobcu tak neboli k tvrdenej obchodnej transakcii medzi žalobcom a spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. predložené potrebné doklady. Poskytnutie služieb bolo síce ústne potvrdené bývalým konateľom spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. (p. R.), samotné ústne potvrdenie bývalého konateľa spoločnosti p. R. k preverovaným skutočnostiam bez konkrétnych dôkazov o uskutočnených obchodoch práve spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., nie je podľa názoru správneho súdu dostatočným splnením dôkaznej povinnosti. V danom prípade p. R. uviedol, že služby boli poskytnuté subdodávateľským spôsobom, pričom vo svojej výpovedi uviedol dodávateľov spoločnosti Wecreate

mediateam SK s.r.o., ktorými mali byť spoločnosti NEUMAHR TLAČIAREŇ, s.r.o., JUICE s.r.o., STICK, s.r.o. a agentúra crea, s.r.o. V tomto smere správca dane uskutočnil rozsiahle dokazovanie, keď zároveň zisťoval všetkých dodávateľov spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., kde ale zo všetkých preverovaných dodávateľov potvrdila obchodnú spoluprácu so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. na podujatí „Veget Golf Tour 2018“ len spoločnosť agentúra crea, s.r.o. Uvedené sa vzťahuje aj na vyššie uvedené spoločnosti (spoločnosti NEUMAHR TLAČIAREŇ, s.r.o., JUICE s.r.o., STICK, s.r.o.), ktoré mali byť podľa výpovede p. R. dodávateľmi spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., keď tieto uvádzali, že so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. obchodne spolupracovali na iných akciách (závod babá 2018, slovak national hill climb team 2017, gold cup pezinská baba), k čomu aj predkladali faktúry prípadne obrazové výstupy týkajúce sa týchto podujatí, čo vyplýva z administratívneho spisu. Správny súd sa nestotožňuje s vyjadrením žalobcu, že sú uvedené výstupy nepoužiteľné, nakoľko vyššie uvedené spoločnosti nepotvrdili obchodnú spoluprácu so žalobcom v rámci akcie „Veget Golf Tour 2018“, ale predložili doklady týkajúce sa inej obchodnej spolupráce so žalobcom v rámci iných akcií.

111. Správca dane vykonal dokazovanie až na stupeň zisťovania dodávateľov spoločnosti agentúra crea, s.r.o., ktorá potvrdila spoluprácu so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., kde aj zároveň popísal vo svojom rozhodnutí jednotlivé zistenia. Samotnou spoločnosťou agentúra crea, s.r.o. boli správcovi dane predložené faktúry vystavené pre spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o., týkajúce sa reklamy na podujatí „Veget Golf Tour 2018“, a to konkrétne faktúry č. 218009012 zo dňa 19. 09. 2018, č. 218008011 zo dňa 15. 08. 2018 a č. 21807011 zo dňa 11. 07. 2017, s termínmi dodania služieb, ktoré sa však nevzťahujú na zdaňovacie obdobie apríl 2018, ale na obdobie júl, august, september 2018. Teda ani na základe dokladov predložených spoločnosťou agentúra crea, s.r.o., keď sa fakturované služby podľa termínu dodania služieb uvedenom na predložených faktúrach vôbec netýkajú zdaňovacieho obdobia apríl 2018, ale týkajú sa iných zdaňovacích období, nie je možné bez akýchkoľvek pochybností konštatovať poskytnutie služieb medzi spoločnosťami agentúra crea, s.r.o. - Wecreate mediateam SK s.r.o. - žalobca práve v zdaňovacom období apríl 2018, nakoľko tu v zmysle vyššie uvedeného chýba priama časová nadväznosť poskytovania služieb pre žalobcu pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie apríl 2018. Inými slovami nie je logicky možné, aby spoločnosť agentúra crea, s.r.o. poskytla služby v období júl 2018 (respektíve august, september 2018) a tieto by boli poskytnuté žalobcovi v apríli 2018.

112. V zmysle vyššie uvedeného tak poskytnutie služieb nie je preukázané už zo strany deklarovaného dodávateľa - spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. žiadnou dokumentáciou spoločnosti, t. j. relevantnými daňovými a účtovnými dokladmi, z ktorých by vyplývalo reálne nadobudnutie služby týmto daňovým subjektom, v dôsledku čoho je spochybnené aj prijatie služby žalobcom práve od tohto dodávateľa. Navyše pochybnosti správneho súdu vyplývajú aj na strane subdávateľa (spoločnosti agentúra crea, s.r.o.), a to z predloženej fakturácie týkajúcej sa obchodného vzťahu spoločností Wecreate mediateam SK s.r.o. - agentúra crea, s.r.o., tak ako je uvedené vyššie. Bolo potrebné prihliadnuť aj na to hľadisko, že služby mali byť poskytované v zmysle predložených zmlúv o reklame v rôznych mesiacoch roka 2018 a na rôznych miestach, kde nebolo preukázané, že služby v období apríl 2018 boli poskytnuté práve vyššie uvedenými spoločnosťami.

113. K výsluchu svedkov je potrebné uviesť, že výpovede osôb, akými sú konatelia resp. bývalí konatelia deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsah, vzhľadom na postavenie takýchto svedkov, môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Tvrdenia inej zmluvnej strany (osoby vystupujúcej v mene dodávateľa), ktorá sa mala podieľať na dodaniach tovaru daňovému subjektu v súlade s predloženými účtovnými dokladmi, ale tiež v súlade so záujmami oboch zmluvných strán (inak by aj pre ňu mohli plynúť prípadné sankčné alebo iné právne následky, ktoré zákon spája s podieľaním sa na postupe pri nezákonne uplatnených daňových výdavkoch), je potrebné preto hodnotiť obzvlášť citlivo. Za svedka vo všeobecnosti (v materiálnom zmysle) nemôže byť považovaná osoba, ktorá bola priamo zainteresovaná v preverovaných skutočnostiach (ako ich aktér) a ktorá tak vypovedá o svojom vlastnom postupe (obhajuje ho). Žalobca a bývalý konateľ deklarovaného dodávateľa tak zjavne nie sú tretími osobami vypovedajúcimi o informáciách, ktoré získali o postupe alebo konaní iného (inak povedané čo videli, počuli alebo inak zmyslovo vnímali), tzn. v rámci dokazovania nemožno ich výpovediam v skutočnosti pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na faktúry predložené žalobcom, preto ich nemožno považovať za dôkaz preukazujúci reálne poskytnutie služby žalobcovi, ale len za

podklady spĺňajúci formálne zákonné predpoklady a listinnú súčasť tvrdení žalobcu. Tvrdenia žalobcu a uvedených osôb sami o sebe nepredstavujú dôkaz o tvrdených skutočnostiach. Vykonanie výsluchu svedka nemôže konvalidovať absenciu listinných dôkazov preukazujúcich realizáciu fakturovaných plnení vo forme záznamov evidencií a iných listín.

114. Za týchto okolností bolo potom na žalobcov, aby preukázal reálny obsah faktúr inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca v prejednávanej veci nesporne neurobil. Daňový subjekt má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov (a to už v rámci realizácie deklarovaneho obchodneho vzťahu), ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. K prenosu dôkazného bremena z daňového subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, na správcu dane, tak ako to konštatoval NS SR napr. v rozhodnutí sp. zn. 3 Sžf/1/2011, na ktoré poukazoval aj žalobca, dochádza totiž až v prípade vyčerpania vlastného dôkazného bremena daňovým subjektom. Vo veci, v ktorej bolo vydané napr. uvedené rozhodnutie NS SR (sp. zn. 3Sžf/1/2011) k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňovým subjektom došlo tým, že daňový subjekt preukázal, že tovar deklarováný na faktúre skutočne nadobudol, a to práve od osoby uvedenej na faktúre, avšak správca dane to spochybnil v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov. V administratívnom konaní, v ktorom bolo vydané rozhodnutie žalovaného, ktoré správny súd preskúmava v tomto súdnom konaní, však nejde o taký prípad, kedy by žalobca ako daňový subjekt vyčerpal svoje vlastné dôkazné bremeno, keď nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu zo strany spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. a jeho dodávateľov. Zároveň je potrebné uviesť, že správca dane tiež v priebehu daňovej kontroly v procese dokazovania nie je povinný vyhľadávať dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturovanú službu žalobcovi nedodala spoločnosť uvedená na predložených účtovných dokladoch ako dodávateľ, ale je povinnosťou žalobcu preukázať, že službu mu poskytla práve spoločnosť, uvedená na dokladoch ako dodávateľ. Orgány správy daní nemajú povinnosť preukazovať/dokazovať opak skutočností deklarovaneho daňovníkom, príp. zisťovať reálneho poskytovateľa služieb. Majú povinnosť viesť dokazovanie za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutočností nevyhnutných pre účely správy daní a ich úlohou v zmysle § 24 ods. 2 a § 3 ods. 2 daňového poriadku je správne určenie a vyrubenie dane. Správca dane tiež nie je povinný v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly inštruovať daňový subjekt, aké dôkazy alebo podklady má predložiť, aby bolo možné uznať odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Dôkazné bremeno je v tomto smere na daňovom subjekte.

115. Čo sa týka námietky žalobcu týkajúcej sa nepreukázania podvodného konania resp. získania daňovej výhody, tieto nie sú dôvodné, nakoľko rozhodnutia správnych orgánov boli odôvodnené nepreukázaním poskytnutia služieb práve od deklarovaneho dodávateľa a nesplnenia hmotnoprávných podmienok uvedených v zákone o DPH (ust. § 19 v spojení s § 49 a § 51) a nie prípadným podvodným konaním resp. získaním daňovej výhody. Nosným dôvodom pre určenie rozdielu v sume nadmerného odpočtu DPH bolo nepreukázanie vzniku daňovej povinnosti a kým boli služby skutočne poskytnuté, keď poskytnutie služieb nebolo preukázané už zo strany bezprostredného dodávateľa, t. j. spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. V zmysle uvedeného považoval správny súd túto námietku za nedôvodnú, pričom z dôvodu, že už na prvom predchádzajúcom stupni dodania, to znamená u poskytovateľa služby, nebolo poskytnutie služby preukázané, stotožnil sa aj so záverom žalovaného, že rozsudky európskych súdnych dvorov, na ktoré poukazoval žalobca C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), nemožno na tento prípad bezvýhradne použiť, nakoľko tieto sa týkajú inej situácie, keď z nich vyplýva, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná, predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ dane nevie alebo nemôže vedieť, kde každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Rovnako tak rozsudok Súdneho dvora EÚ C-624/15 sa týka účasti na daňovom podvode, keď jeho podstata spočíva v tom, že nie je zlučiteľné s úpravou práva na odpočítanie dane stanovenou v smernici o DPH, aby bola zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknutá operácia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom, sankcionovaná nepriznaním tohto práva. V posudzovanom prípade je odlišná situácia, keď nebol riešený podvod v oblasti DPH, ale nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu zo strany spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., teda vznik daňovej povinnosti už u bezprostredného dodávateľa žalobcu podľa § 19 zákona o DPH a nadväzujúce právo žalobcu na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, k čomu žalobca rovnako žiadne preukazujúce dôkazy nepredložil. Rovnako tak nie je možné aplikovať ani rozsudok

C-33/13 zo dňa 06. 02. 2014, ktorý sa vzťahuje na dodávku tovarov/služieb spojenú s trestným činom v oblasti DPH.

116. K námietke, že správca dane neprihliadal na skutočnosti, že daňovú kontrolu vykonával s odstupom času po poskytnutí služieb a bez prihliadnutia na zmeny, ku ktorým došlo za toto obdobie, je potrebné uviesť, že plynutie času nemôže byť obmedzením brániacim predloženiu všetkých dokumentov preukazujúcich zdaniteľné plnenie. Správny súd poukazuje na to, že je zákonnou povinnosťou daňových subjektov archivovať účtovné dokumenty. V zmysle zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu (§ 35 zákona o účtovníctve). Rovnako je povinná účtovná jednotka zabezpečiť ochranu použitých technických prostriedkov, nosičov, informácií a pred svojím zánikom alebo pred skončením podnikania alebo inej zárobkovej činnosti zabezpečiť uchovanie účtovných záznamov. To sú povinnosti definované v zákone, ktoré je povinný daňový subjekt dodržiavať, keď účtovné dokumenty je potrebné uchovávať najbližších 10 rokov nasledujúcich po roku, ku ktorému tieto doklady prislúchajú, teda plynutie času nemá v tomto prípade žiaden vplyv na správnosť záverov správnych orgánov v posudzovanom zdaňovacom období.

117. Žalobcom tvrdená pasivita správcu dane vo vzťahu k vyžiadaniu podkladov od spoločnosti dodávateľa žalobcu nezodpovedá obsahu administratívneho spisu, nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania vyzýval spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. na predloženie dokladov špecifikovaných vo výzve zo dňa 28. 01. 2019, následne tel. kontaktoval p. R. dňa 20. 02. 2019, nakoľko na uvedenú výzvu spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. nereagovala, ktorý oznámil, že už nie je konateľom tejto spoločnosti, následne dňa 11. 03. 2019 predvolal na pojednávanie nového konateľa spoločnosti - p. C. G. V. s tým, aby na pojednávanie priniesol doklady špecifikované vo výzve, následne dňa 09. 05. 2019 opätovne vyzval spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. na predloženie dokladov špecifikovaných vo výzve. Je potrebné tiež poukázať na to, že správca dane má na vykonanie daňovej kontroly jednoročnú lehotu, ktorú má na zabezpečenie si všetkých potrebných dokladov pre rozhodnutie, pričom správca dane túto dodržal a v jej rámci zisťoval rozhodujúce skutočnosti a požadoval konkrétne doklady od vyššie uvedenej spoločnosti, ktoré mu ale z jej strany neboli predložené. Správca dane sa teda pokúsil zabezpečiť doklady spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., avšak bezúspešne.

118. V zmysle uvedeného je správny súd toho názoru, že správca dane v predmetnej veci vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie a popísal jednotlivé vykonané dôkazy, tieto vyhodnotil, uviedol, aké skutočnosti z nich zistil a aké skutkové závery z nich vyvodil a rovnako postupoval i žalovaný. Zhromaždené podklady a dôkazy predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie správcu dane a žalovaného v predmetnej veci. Nezodpovedá skutočnosti a stavu administratívneho spisu, že je realizácia obchodných transakcií od dodávateľa žalobcu preukázaná. Toto nie je podľa názoru správneho súdu možné na základe predložených dokladov a v administratívnom konaní zistených skutočností skonštatovať bez akýchkoľvek pochybností. Preto je rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného, ktorý rozhodnutie správcu dane potvrdil, i podľa názoru správneho súdu výsledkom správneho právneho posúdenia veci a námietky žalobcu uvedené v žalobe nie sú dôvodné.

119. Z ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a), ust. § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže uplatniť odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o plnenie, ktoré mu naozaj bolo dodané konkrétnym platiteľom tejto dane. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty bolo vychádzať nielen z formálnej stránky daňových dokladov (faktúr) predložených žalobcom ako platiteľom tejto dane, ale aj zistiť, či tieto doklady i po materiálnej stránke sú odrazom skutočností, ktoré deklarujú, teda okrem iného i to, či tam uvedené plnenie dodal tam uvedený dodávateľ. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca plnenie v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom ho získal, pokiaľ skutkové zistenia správcu dane získané vykonaným dokazovaním nepreukazujú tvrdenie žalobcu o tom, že predmetné plnenie mu dodala ním uvádzaná spoločnosť. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry a preukazovanie jej zaplatenia nie sú predpokladom pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. Podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a

na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, preukázal existenciu podmienok, ktoré stanovil pre nárok na odpočítanie dane. Samotná faktúra je dokladom na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. iba vtedy, ak je nespochybniteľne preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia fakticky došlo tak, ako je deklarované vo faktúre, a to vo všetkých znakoch uskutočneného zdaniteľného plnenia, t. j. v právnej skutočnosti, objekte ako aj subjekte. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V tomto prípade dôkazná povinnosť zaťažuje daňový subjekt (žalobcu), a teda je jeho povinnosťou preukázať všetky ním tvrdené skutočnosti. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane v zmysle ust. § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

120. Primárne je teda nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenia uskutočnili tak, ako to tvrdí daňový subjekt.

121. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby, ktorá za neho koná. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť predmetného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze. Následky svojho neobozretného konania, spočívajúce v pochybnostiach o dodávateľovi tovaru, potom musí daňový subjekt znášať sám (rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, C-384/04, Teleos a i., C-409/04, Netto Supermarkt, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10).

122. Skutočnosť, že tvrdenia žalobcu nebolo možné overiť v účtovnej evidencii deklarovaneho dodávateľa žalobcu, nemožno pričítať na vrub správcu dane. Daňové orgány preverujú len správnosť výšky daňovými subjektami priznanej daňovej povinnosti, príp. uplatnených nárokov na odpočítanie dane, ale nezisťujú, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali, pretože toto je dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uplatňuje.

123. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 16. 09. 2020 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018 v sume 15.000,00 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa k zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i aktívne využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený.

124. Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a

spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. 04. 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Po hmotnoprávnej stránke tiež žalovaný vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

125. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

126. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

127. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3 : 0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

#### **Poučenie:**

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods.1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.